

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA
OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

**Dlouhodobé zakázky z pohledu IAS/IFRS a českého
účetnictví**

**Long-Term Contracts from the Perspective of IAS/IFRS
and Czech Accounting**

Student:

Bc. Iveta Müllerová

Vedoucí diplomové práce:

prof. Ing. Viola Šebestíková, CSc.

Ostrava 2013

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Iveta Müllerová**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Specializace: 00 Účetnictví a daně
Téma: **Dlouhodobé zakázky z pohledu IAS/IFRS a českého účetnictví**
Long-Term Contracts from the Perspective of IAS/IFRS and Czech Accounting

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Teoretické aspekty
3. Způsoby zachycení dlouhodobých zakázek v účetnictví
4. Konfrontace a analýza vybraných dlouhodobých zakázek
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 327 s. ISBN 978-80-251-3652-2.

KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vyd. Praha: VOX, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.

PASEKOVÁ, Marie a Jiří STROUHAL. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) v praktických aplikacích*. 1. vyd. Zlín: Univerzita Tomáše Bati, 2012. 206 s. ISBN 978-80-7454-151-3.

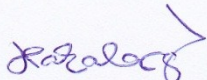
Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

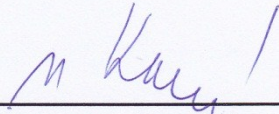
Vedoucí diplomové práce: **prof. Ing. Viola Šebestíková, CSc.**

Datum zadání: 23.11.2012

Datum odevzdání: 26.04.2013




Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry


prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Místopřísežné prohlášení

„Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh, vypracovala samostatně.“

V Ostravě dne 26. dubna 2013

.....
Bc. Iveta Müllerová

OBSAH

1. ÚVOD	6
2. TEORETICKÉ ASPEKTY	8
2.1 Mezinárodní účetní standardy, jejich vznik a vývoj	8
2.1.1 Koncepční rámec IFRS	11
2.1.2 Základní prvky účetní závěrky.....	12
2.1.3 Oceňovací báze IAS/IFRS při prvotním rozpoznání majetku a závazků ...	15
2.1.4 Způsoby přecenění majetku a závazků k rozvahovému dni	16
2.1.5 Projekt konvergence.....	16
2.2 IAS 11 – Smlouvy o zhotovení	18
2.2.1 Dlouhodobé zakázky.....	18
2.2.2 Typy smluv o zhotovení.....	20
2.2.3 Kombinování a segmentování smluv o zhotovení.....	20
2.2.4 Výnosy ze smlouvy o zhotovení	21
2.2.5 Náklady ze smlouvy o zhotovení.....	23
2.3 Další standardy související s vykazováním dlouhodobých zakázek.....	24
2.4 Česká právní východiska	26
2.4.1 Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví	26
2.4.2 Vyhláška č. 500/2002 Sb. kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví	27
2.4.3 Český účetní standard pro podnikatele č. 015 – Zásoby.....	28
2.4.4 Český účetní standard pro podnikatele č. 019 – Náklady a výnosy.....	29
2.4.5 Nedokončená výroba	31
3. ZPŮSOBY ZACHYCENÍ DLOUHODOBÝCH ZAKÁZEK V ÚČETNICTVÍ..	33

3.1 Zachycení dlouhodobých kontraktů v účetnictví podle IAS/IFRS	33
3.1.1 Uznání výnosů a nákladů dle typů smluv	33
3.1.2 Metoda procenta dokončení	36
3.1.3 Metoda nulového zisku	40
3.1.4 Ztrátové zakázky	41
3.1.5 Rozvahové zobrazení dlouhodobých zakázek	42
3.1.6 Postup při účtování dlouhodobých zakázek dle IAS/IFRS	45
3.1.7 Požadavky na zveřejnění	52
3.2 Zachycení dlouhodobých zakázek v účetnictví podle českých právních předpisů	54
3.2.1 Účetní zachycení dlouhodobých zakázek	54
3.2.2 Dílčí fakturace zakázky	57
3.3 Rozdíly ve vykázání dlouhodobých zakázek	61
3.3.1 Rozdíly v právní úpravě	61
3.3.2 Rozdíly ve výsledkovém účtování	61
3.3.3 Rozdíly v ocenění zakázky	67
3.3.4 Rozdíly v účtování dlouhodobých zakázek	67
3.3.5 Další rozdíly	68
4. KONFRONTACE A ANALÝZA VYBRANÝCH DLOUHODOBÝCH ZAKÁZEK	69
4.1 Konkrétní zakázky stavební společnosti	69
4.1.1 Rekonverze plynojemu	69
4.1.2 Most Studenec	71
4.1.3 Podobnosti a rozdíly zakázek	73
4.2 Konkrétní účetní řešení v CAS	75
4.2.1 Řešení v dané stavební společnosti	75

4.2.2 Další účetní řešení	80
4.3 Účetní řešení dle IAS/IFRS	86
4.4 Zhodnocení daných řešení	90
5. ZÁVĚR.....	93
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	96
SEZNAM ZKRATEK.....	99
PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ DIPLOMOVÉ PRÁCE	100
SEZNAM PŘÍLOH	101

1. ÚVOD

V současném globalizovaném světě, kdy dochází k propojování světových trhů a zapojování národních ekonomik do celosvětových ekonomických vazeb, dochází také k postupné světové harmonizaci účetnictví, která si klade za cíl dosažení srovnatelnosti a transparentnosti účetních závěrek podniků v celosvětovém měřítku.

Můžeme tak v českých předpisech upravujících účetnictví pozorovat neustálý vývoj v souvislosti s harmonizací v Evropě, kdy jsme povinni respektovat nařízení a směrnice Evropské unie a zakotvit je do naší národní legislativy. Kromě toho však na české podniky doléhá také světová harmonizace účetnictví v podobě mezinárodních účetních standardů, kterými jsou společnosti čím dál více ovlivňovány. Z toho důvodu je meritem této práce právě přístup mezinárodních účetních standardů v dané oblasti.

Diplomová práce je zaměřena na problematiku účetního zachycení dlouhodobých zakázek, se kterou se české stavební společnosti běžně při své podnikatelské činnosti potýkají.

Cílem práce je podat ucelený přehled o vykázání dlouhodobých zakázek podle mezinárodních účetních standardů a konfrontovat tento přístup se zachycením dlouhodobých zakázek podle českých právních předpisů včetně aplikace mezinárodních účetních standardů na české účetnictví.

V první části práce se zabývám teoretickými aspekty, na jejichž základě dlouhodobé zakázky účetně zachytím. Uvedu zde základní informace o mezinárodních účetních standardech, pozornost zaměřím zejména na standard, který se problematikou dlouhodobých zakázek přímo zabývá, a uvedu rovněž české účetní předpisy, ze kterých budu při účtování těchto zakázek vycházet.

Ve druhé stěžejní části bude pojednáno o způsobech zachycení dlouhodobých zakázek v účetnictví, a to zejména podle mezinárodních účetních standardů, ale pozornost bude věnována rovněž jejich účtování dle českých předpisů. Vykázání bude ilustrováno také na příkladech. Na závěr této části provedu z důvodu odlišného pojetí obou systémů komparaci mezinárodních účetních standardů a českých účetních předpisů v oblasti dlouhodobých zakázek.

Třetí část je zaměřena na účetní řešení konkrétních vybraných dlouhodobých zakázek, kde budou ukázány dvě varianty účetního řešení v praxi dvou českých podniků, vykázání daných zakázek dle mezinárodní účetních standardů a nakonec zhodnocení daných řešení.

Diplomová práce vychází z právního stavu k 1. lednu 2013. Pro zjištění závěrů z práce bude použita metoda komparace a analýzy.

2. TEORETICKÉ ASPEKTY

Před podrobnějším zkoumáním jakékoliv problematiky je zapotřebí se nejprve zaměřit na teoretická východiska, která nám pomůžou danou problematiku lépe pochopit, a zároveň vymezí mantinely pro použití v praxi.

Jelikož se budeme v práci zabývat mimo jiné vykázáním dlouhodobých zakázek z pohledu mezinárodních účetních standardů, seznámíme se v úvodu této kapitoly s tím, co vlastně mezinárodní účetní standardy představují, kdo je vydává, jakým vývojem směřují a v čem je podstatný Koncepční rámec.

Dále u mezinárodních účetních standardů zůstaneme a zaměříme svou pozornost na stěžejní standard související s dlouhodobými zakázkami¹, a to IAS 11 – Stavební smlouvy. Tento standard však není jediný, jenž je spojený s touto problematikou, proto uvedeme i jiné související standardy, které musí brát účetní jednotka vykazující dlouhodobé kontrakty v potaz.

Práce je však zaměřena i na vykazování zakázek v českém účetnictví, proto se na závěr kapitoly budeme zabývat českými právními předpisy, ze kterých při účtování dlouhodobých zakázek v českém účetnictví vycházíme a uvedeme jejich podstatu.

2.1 Mezinárodní účetní standardy, jejich vznik a vývoj

Mezinárodní účetní standardy neboli standardy účetního výkaznictví jsou velmi důležitým nástrojem celosvětové harmonizace účetního výkaznictví.

Nejprve byly vydávány jednotlivé standardy pod názvem **Mezinárodní účetní standardy** (dále IAS – International Accounting Standards), a to do roku 2002. Od roku 2003 jsou vydávány pod jiným názvem – **Mezinárodní standardy účetního výkaznictví** (dále IFRS – International Financial Reporting Standards). Číselná řada těchto standardů však nenavazuje na IAS a dokud nejsou IAS aktualizovány nebo v budoucnu nahrazeny IFRS, zůstávají stále v platnosti.

¹ Ke slovu dlouhodobá zakázka jsou rovněž používána synonyma stavební smlouva (Construction contract) a smlouva o zhotovení.

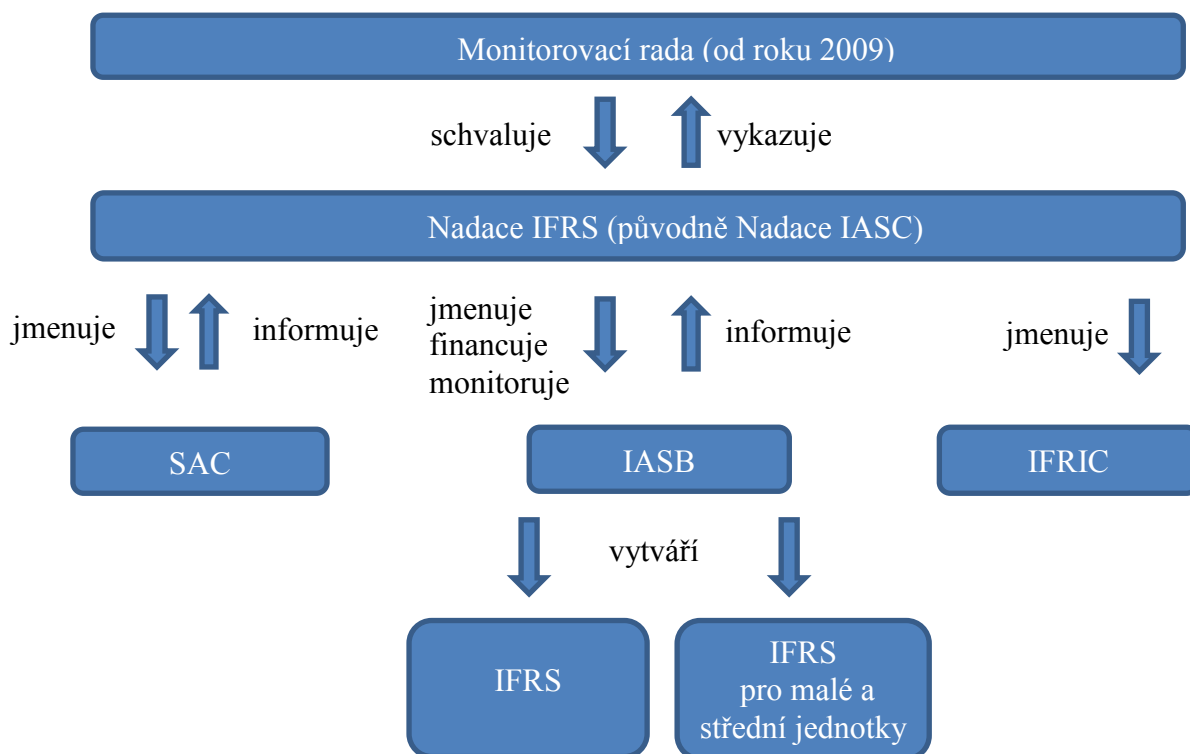
K objasnění některého ustanovení takto vydaného standardu se vydávají tzv. interpretace. Zároveň tyto interpretace reagují na skutečnosti, které daný standard neřeší. K IAS měl na starosti vydávání interpretací **Stálý interpretační výbor** (SIC – Standing Interpretation Committee), k IFRS je touto institucí **Výbor pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví** (dále IFRIC – International Financial Reporting Interpretations Committee), který vznikl v roce 2002 a nahradil tak svého předchůdce – SIC, jak uvádí Krupová (2009).

Vydáváním IAS/IFRS je pověřena **Rada pro Mezinárodní standardy účetního výkaznictví** (dále IASB – International Standards Board). „*Za hlavní úkoly IASB je považováno:*

- *vytvoření celosvětově dodržovaných a vymahatelných účetních standardů, které budou sloužit k tomu, aby v předkládaných účetních výkazech byly prezentovány kvalitní, transparentní a srovnatelné informace, které by pomáhaly účastníkům kapitálových trhů a ostatním uživatelům v jejich ekonomickém rozhodování,*
- *prosazovat používání a přesnou aplikaci těchto standardů,*
- *aktivně spolupracovat s tvůrci národních standardů tak, aby tato činnost dovedla harmonizaci národních účetních standardů a IFRS ke kvalitnímu řešení“,* jak tvrdí Bohušová (2008, str. 22).

Na nezávislosti tvorby standardů a interpretací na společnostech se neustále pracuje. Od roku 2001 tak vznikla nová struktura pro tvorbu standardů, která je znázorněna v Obr. 2.1. Za zmínku stojí především vznik nadřízené instituce, a to **Nadace výboru pro mezinárodní účetní standardy** (Nadace IASC – International Accounting Standards Committee). K jejímu přejmenování na **Nadaci IFRS** došlo posléze v roce 2010 dle Jílka, Svobodové (2011).

Obr. 2.1: Struktura Nadace IFRS



Zdroj: Jílek, Svobodová (2011, str. 16), vlastní úprava

Boom IAS/IRFS však nastal až od roku 2005, kdy rapidně přibýlo společností, které jako svůj základní účetní systém používalo IFRS². Jednalo se zejména o emitenty kótovaných cenných papírů ve dvaceti pěti zemích Evropské unie. Převzetí tohoto systému vykazování však pro Evropskou unii nebylo tak jednoduché. Problém byl jednoznačný. Národní účetní standardy zemí Evropské unie nebyly tak transparentní jako IFRS a umožňovaly tak podnikům manipulovat se svými výsledky hospodaření a zakrývat tím skutečnou finanční situaci, jak uvádí Jílek, Svobodová (2011).

Domnívám se, že by měla být Evropská unie nadšená touto změnou a systém IFRS co nejrychleji implementovat do národních účetních systémů. To se však nestalo. Evropští politici si byli velmi dobře vědomi, že IFRS bude mít za následek zprůhlednění účetnictví jednotlivých společností. Místo toho, aby se zachovali tak, aby to bylo ku prospěchu společnosti, začali tlačit na Evropskou komisi, „...aby se zřekla transparentnosti účetních závěrek, tj. aby okleštila některé standardy“, jak tvrdí Jílek, Svobodová (2011, str. 17).

² Do roku 2005 používalo IFRS přibližně pouze 300 společností. Od roku 2005 asi 7 000 společností a v roce 2009 bylo celkem 117 zemí na světě, které požadovalo nebo umožňovalo sestavit účetní závěrku dle IFRS.

2.1.1 Koncepční rámec IFRS

Základem pro pochopení a pro aplikaci IAS/IFRS je Koncepční rámec IFRS, což je **souhrn obecně platných principů, ze kterých standardy vycházejí**. Vymezuje zejména pojmy, které jsou základem pro přípravu a předkládání účetní závěrky, přispívá ke konzistenci a logičnosti IFRS a je východiskem při tvorbě úsudků při řešení různých účetních problémů.

Koncepční rámec není účetním standardem, je pouze uceleným teoretickým základem. Žádné jeho ustanovení tedy nedefinuje konkrétní účetní postupy, to znamená, že neruší ani nenahrazuje žádný standard ani interpretaci.

Důležitou skutečností je vymezení **základních předpokladů pro sestavování účetní závěrky**. Tyto předpoklady jsou následující:

- **akruální princip**, což pro podniky znamená zachytit určitou ekonomickou transakci do období, kdy k ní dojde bez ohledu na to, zda peněžní tok z této události nastane v jiném období;
- **předpoklad trvání podniku**, kterým jsou účetní jednotky nuceny sestavovat účetní závěrku za předpokladu, že činnost podniku bude pokračovat i v dohledné budoucnosti, jak uvádí Jílek, Svobodová (2011).

V Koncepčním rámci jsou také vymezeny **kvalitativní vlastnosti účetních informací**, což je *srozumitelnost, relevance, významnost, spolehlivost, srovnatelnost a pravdivý a věrný obraz* podle Bohušové (2008). Z jiné literatury se můžeme např. dočíst dle Jílka, Svobodové (2011), že se jedná o kvalitativní vlastnosti užitečných finančních informací. Za základní kvalitativní vlastnosti pak tyto autoři uvádí *relevantnost a věrnou reprezentaci*, která nahrazuje dřívější pravdivý a věrný obraz. Další vlastnosti, které by měly účetní informace splňovat, a které rovněž tyto autoři uvádějí, jsou *srovnatelnost, ověřitelnost, včasnost a srozumitelnost*.

Může také nastat situace, kdy by účetní postup podle IFRS zkresloval věrný obraz účetnictví a byl by v rozporu s Koncepčním rámcem. V této chvíli se může podnik od tohoto IFRS výjimečně odchýlit. Řešení určitého účetního problému je ponecháno na vedení účetní jednotky také v případě, kdy pro danou oblast neexistuje konkrétní standard nebo interpretace.

V tomto případě však musí podnik brát na zřetel:

- standardy a interpretace, které se zabývají podobnou problematikou,
- Koncepční rámec IFRS,
- podobné účetní standardy (např. US GAAP), účetní literaturu a další zvyklosti zavedené v oboru, jak uvádí Bohušová (2008).

V Koncepčním rámci IFRS nalezneme také **definice základních prvků účetní závěrky**, jimiž jsou *aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy a náklady*. Abychom tyto položky mohli v rozvaze nebo výsledovce dle IAS/IFRS vykázat, musí tato položka splňovat definici základního prvku účetní závěrky:

- „...je pravděpodobné, že budoucí ekonomický prospěch spojený s položkou poplyne do účetní jednotky nebo z ní odplyne;
- položku lze ocenit náklady pořízení nebo hodnotou, kterou lze spolehlivě měřit“ podle Bohušové (2008, str. 27).

V případě, že daná položka tuto **definici nesplňuje, ale má podstatné rysy základního prvku**, můžeme ji uvést v poznámkách, ve vysvětlujících podkladech nebo doplňkových tabulkách podle Bohušové (2008).

2.1.2 Základní prvky účetní závěrky

Jak jsme uvedli v předchozí kapitole, definice základních prvků účetní závěrky nalezneme v Koncepčním rámci IFRS. Pokud tento prvek splňuje danou definici, můžeme jej bez obav vykázat v rozvaze či výsledovce. Ostatní prvky, které mají alespoň podstatné rysy základního prvku (zpravidla se jedná o významné částky), uvádíme mimo výkazy účetní závěrky.

V následujících odstavcích jsou uvedeny jednotlivé definice základních prvků účetní závěrky dle Koncepčního rámce IFRS.

1) Aktiva

Koncepční rámec vymezuje aktiva jako „...*ekonomický zdroj využívaný podnikem, jehož existence v podniku je výsledkem minulých skutečností, a od něhož se očekává, že přinese podniku budoucí ekonomický prospěch, který je spolehlivě měřitelný*“, jak tvrdí Bohušová (2008, str. 27).

Aby bylo aktivum spolehlivě měřitelné, musí být spolehlivě měřitelné i náklady spojené s jeho pořízením. Dalším požadavkem, budoucím ekonomickým prospěchem, je pak myšlena schopnost aktiva přispět přímo nebo nepřímo k toku peněz a peněžních ekvivalentů do účetní jednotky dle Bohušové (2008).

Hmotným aktivem můžou být např. pozemky, budovy, zařízení, zásoby a jiná aktiva. K nehmotným aktivům řadíme např. patenty, licence, autorská práva nebo software.

Důležitým rozdílem oproti českému vykázání aktiv v rozvaze je skutečnost, že **nemusíme být vlastníkem daného majetku pro to, abychom ho vykazovali**, ale stačí nám vykonávat nad daným aktivem kontrolu. Podle IAS/IFRS tak vykáže např. finanční leasing nájemce daného majetku, neboť právě nájemce získává ekonomický prospěch z užívání předmětu pronájmu a splňuje tak definici aktiva dle Koncepčního rámce IFRS pro jeho vykázání v rozvaze, jak uvádí Bohušová (2008).

2) Závazky

Jak definuje Bohušová (2008, str. 28) jsou „...*závazky současnou povinností podniku, která vznikla na základě minulých skutečností a jejich vypořádání povede k odčerpání podnikových zdrojů ekonomického prospěchu (aktiv). Musí být spolehlivě měřitelné*“.

3) Vlastní kapitál

Vlastním kapitálem rozumíme „...*zbytkový podíl na aktivech podniku po odečtení všech jeho závazků*“, jak uvádí Bohušová (2008, str. 28). Vlastní kapitál můžeme v rozvaze členit např. na vklady akcionářů, nerozdělený zisk, resp. neuhrazenou ztrátu, rezervní fond, ostatní fondy ze zisku nebo fondy z přecenění.

Zvolený způsob oceňování aktiv a závazků se významně promítá do výše vlastního kapitálu prostřednictvím fondu z přecenění.

Účetní jednotka si také může zvolit ze **dvou konceptů udržení vlastního kapitálu**.

Je to:

- **koncept udržení finančního kapitálu**, který považuje za zisk pouze kladný rozdíl mezi čistými aktivy na konci období a čistými aktivy na začátku období po odečtení rozdělení vlastníkům a příspěvků vlastníků v průběhu období;
- **koncept fyzického pojetí kapitálu**, který má obdobnou filosofii výpočtu zisku, nepočítáme však s čistými aktivy, ale bereme v potaz počáteční a konečné výrobní (provozní) kapacity jednotky podle Jílka, Svobodové (2011).

Zvolené pojetí kapitálu je významné např. i pro volbu způsobu oceňování. Jelikož však cílem práce není podrobně rozebírat obecné pojmy, které využívá IAS/IFRS, nebudeme se jejich rozlišením více zabývat.

4) Výnosy

„Výnosy jsou definovány jako přírůstky ekonomických užitků, které vedou ke zvýšení vlastního kapitálu, odlišnému od jeho zvýšení v souvislosti s příspěvky vlastníků“ podle Bohušové (2008, str. 29).

Celkové výnosy rozlišujeme na **výnosy, které se vážou k běžné činnosti, a zisky**. Tyto zisky zpravidla vykazujeme po odečtení souvisejících nákladů (netto princip) a představují např. zisky z prodeje dlouhodobého majetku nebo nerealizované zisky vznikající např. při přecenění obchodovatelných cenných papírů, jak uvádí Jílek, Svobodová (2011).

Rozlišení výnosů je ve výsledovce velice důležité, zvláště pro účely ekonomických rozhodnutí.

5) Náklady

„Náklady jsou poklesem ekonomických užitků, které vedou k poklesu vlastního kapitálu, odlišného od rozdělení vlastního kapitálu vlastníkům, a lze je spolehlivě ocenit“ podle Bohušové (2008, str. 30).

Podobně jako výnosy i náklady v sobě zahrnují dvě kategorie – **náklady, které se vztahují k běžné činnosti podniku a ztráty**. Ke ztrátám přistupujeme obdobně

jako k ziskům a vykazujeme je ve výsledovce odděleně od nákladů spojených s běžnou činností, a to většinou v částce snížené o příslušné výnosy. Tyto ztráty představují např. znehodnocení majetku při živelních událostech, ztráty z prodeje dlouhodobých aktiv, kurzové ztráty nebo se jedná o nerealizované ztráty, jak uvádí Jílek, Svobodová (2011).

V případě vzniku závazku vykazujeme náklady okamžitě bez ohledu na to, zda bylo uznáno aktivum. Můžeme se setkat také se situací, kdy ekonomický prospěch bude podniku vznikat v průběhu několika účetních období a souvislost s výnosy bude nepřímá nebo daná rámcově. V tomto případě jsou náklady uznány a vykázány ve výsledovce na základě systematických a racionálních postupů jejich přiřazování k výnosům. Důležité je zde dodržet aktuální princip, jak uvádí Bohušová (2008).

2.1.3 Oceňovací báze IAS/IFRS při prvotním rozpoznání majetku a závazků

Koncepční rámec IFRS však pouze nevymezuje základní prvky účetní závěrky, zakotvuje i další principy, a to především principy uplatňované v souvislosti s oceňováním. Dle Koncepčního rámce IFRS rozeznáváme **čtyři základní výchozí oceňovací báze** pro sestavení účetní závěrky, jak uvádí Bohušová (2008):

- **historická cena (model pořizovací ceny)**, kdy jsou aktiva a závazky vykázány v poskytnuté, resp. přijaté částce k datu jejich vzniku;
- **reprodukční cena (běžná cena)**, kdy jsou aktiva a závazky vykázány v částce, kterou by podnik nyní poskytnul nebo přijal;
- **realizovatelná hodnota**, kdy jsou aktiva vykázána v odhadované prodejní ceně;
- **současná hodnota**, kdy jsou aktiva a závazky vykázány v jejich současné, resp. diskontované hodnotě.

Jílek, Svobodová (2011) např. neuvádí jako základnu pro oceňování reprodukční cenu, ale nazvali ji **momentální náklady**.

Konkrétní způsoby ocenění jednotlivých položek majetku a závazků jsou pak řešeny jednotlivými standardy. Ty často a jako důležitou oceňovací bázi používají **reálnou hodnotu (fair value)**, ta však není uvedena v Koncepčním rámci podle Bohušové (2008).

2.1.4 Způsoby přecenění majetku a závazků k rozvahovému dni

Vzhledem ke skutečnosti, že hodnota majetku a závazků může růst nebo klesat v průběhu účetního období, musíme zjistit jejich hodnotu také k rozvahovému dni.

Nejběžněji používanou oceňovací bází je **historická cena**. Ta však vyhovuje plně pouze ocenění některých položek aktiv a závazků, pro jiné položky by mohla poskytovat nepřesné a zavádějící informace. Proto jsou v jednotlivých standardech IAS/IFRS uvedeny **další způsoby přecenění** majetku a závazků k rozvahovému dni. Ty jsou následující:

- model přecenění,
- model reálné hodnoty (výsledkový),
- model reálné hodnoty (rozvahový), jak uvádí Bohušová (2008).

V dosavadním obecném výkladu IAS/IFRS jsme si tak uvedli co IAS/IFRS představují, kdo je vydává, proč je významný Koncepční rámec IFRS a co obsahuje. Nyní zaměříme pozornost na to, jakým vývojem IAS/IFRS směřují do budoucna.

2.1.5 Projekt konvergence

Nelze přehlédnout, že v poslední době narůstá trend globalizace podniků a taktéž finančních trhů. Na straně druhé však národní účetní systémy jednotlivých zemí mají rozdílnou filosofii a požadavky na vykazování účetních údajů. Tato situace neumožňuje zejména investorům a dalším uživatelům účetních závěrek porovnávat jednotlivé společnosti v různých zemích a učinit tak na základě jejich účetních výkazů správná ekonomická rozhodnutí.

V současnosti existují na světě dva prvořadě účetní systémy, které mohou být východiskem této situace. **Na jedné straně jsou to výše popsané standardy IAS/IFRS** představující především evropskou harmonizaci v oblasti účetnictví, které jsou přijímány všemi evropskými akciovými burzami. **Na straně druhé pak existují americké účetní standardy** (dále US GAAP – Generally Accepted Accounting Principles) představující harmonizaci v Americe, které jsou přijímány všemi americkými burzami, jak uvádí Jílek, Svobodová (2011).

„IFRS jsou hlavním uchazečem o světový primát. Jsou vyvíjeny s deklarovaným záměrem usnadnit vývoj globálního účetního systému. IFRS jsou méně popisné a detailní než US GAAP. Americké US GAAP nutí společnosti poskytovat podstatně více informací než IFRS. IFRS, stejně tak US GAAP, se snaží o to, aby vedení společností nemohlo tolik lhát, krást a podvádět akcionáře a věřitele“, jak tvrdí Jílek, Svobodová (2011, str. 52).

Aby docházelo k odstraňování rozdílů mezi IFRS a US GAAP a mohlo tak dojít k celosvětové harmonizaci v oblasti účetnictví, probíhá od roku 2002 proces, který je označován jako **projekt konvergence mezi IFRS a US GAAP**. Jeho cílem je odstranit veškeré významné rozdíly mezi oběma systémy, a poté standardy vytvářet společně, jak uvádí Krupová (2009).

Tento cíl se postupně naplňuje, ale přestože mají IFRS a US GAAP mnoho společných prvků, proces sbližování bude trvat dlouho. Nejprve se harmonizace bude týkat podnikatelských subjektů a až poté se pozornost obrátí na neziskové jednotky v soukromém sektoru podle Jílka, Svobodové (2011).

Významným posunem v projektu konvergence bylo usnesení americké Komise pro cenné papíry a burzy (SEC – Securities and Exchange Commission) v roce 2007, podle kterého mohou zahraniční soukromí emitenti cenných papírů sestavovat svou účetní závěrku v souladu s IFRS. Předtím ji museli sestavovat podle US GAAP, jak tvrdí Jílek, Svobodová (2011).

Touto kapitolou uzavíráme obecné vymezení IAS/IFRS, jejich pohled na principy účetnictví a vývoj, kterým směřují. Jelikož je práce zaměřena na účetní problematiku dlouhodobých zakázek, obrátíme nyní pozornost na hlavní standard, kterým jsou dlouhodobé kontrakty řešeny, a to na IAS 11 – Smlouvy o zhotovení.

2.2 IAS 11 – Smlouvy o zhotovení

IAS 11 – Smlouvy o zhotovení nám bude prvotním vodítkem při postupném účetním zachycení dlouhodobých zakázek podle IAS/IFRS.

Jeho předmětem je účetní zachycení a vykázání postupně vytvářených aktiv vznikajících na základě smluv o zhotovení v účetní závěrce dodavatelů. **IAS 11 požaduje vykázání nákladů a výnosů** plynoucích ze smluv do výkazu zisku a ztráty **průběžně**, a to podle toho, jak postupují jednotlivé činnosti, jak uvádí Janoušková, Šrámková, Vojáčková (2009).

Standard je vypracován velmi obecně, stručně a neobsahuje důvodovou zprávu. Při řešení řady praktických otázek v souvislosti se stavebními smlouvami tak ve standardu odpověď nenajdeme a účetní jednotka se musí rozhodnout na základě svého uvážení. Z uvedeného vyplývá volnost aplikace tohoto standardu a s tím spojená nejednotnost ve vykazování. Té si můžeme povšimnout ve výročních zprávách podniků, které o stavebních smlouvách dle IAS/IFRS účtují. Proto je nutné v příloze k účetní závěrce dostatečně objasnit, jaký je věcný obsah jednotlivých vykázaných položek a jaké účetní politiky daná účetní jednotka používá v situacích, které nejsou přesně standardem IAS 11 upraveny, jak uvádí Černý, Krupová (2007, 1. část, [online]).

2.2.1 Dlouhodobé zakázky

S dlouhodobými zakázkami se setkáváme převážně ve stavebnictví, kdy se jedná o smlouvy na provedení stavby či rekonstrukci tunelů, budov, silnic nebo může být předmětem smlouvy dodávka, montáž a instalace technologických celků. Do IAS 11 však spadají i další kontrakty, které sice nemají charakter stavební činnosti, ale jejich realizace trvá delší dobu. Předmětem těchto zakázek může být vývoj softwaru na zakázku, vývoj a instalace počítačových sítí, demoliční a sanační práce apod., jak tvrdí Černý, Krupová (2007, 1. část, [online]).

Samotná **smlouva o zhotovení** je pak standardem IAS 11 **definována** jako „...smlouva sjednaná za účelem výstavby aktiva nebo takového souboru aktiv, který je vzájemně propojen nebo závislý z hlediska návrhu, technologie a funkce či jeho konečného účelu nebo použití“, jak uvádí Dvořáková (2011, str. 148). Důležité je, aby zakázka, resp. výstavba daného aktiva splňovala kritérium dlouhodobosti.

Doba této výstavby pak zpravidla přesahuje rámec jednoho účetního období. Vystává tak otázka, jak má tyto rozpracované nedokončené zakázky podnik realizující takový kontrakt zobrazit v účetních výkazech, jak uvádí Černý, Krupová (2007, 1. část, [online]).

Při praktickém rozpoznávání, zda se jedná o zakázku ve smyslu IAS 11, mohou nastat určité nejasnosti. Pro názornost jsou proto dále uvedeny dva fiktivní příklady, na kterých bude ukázáno, jak na konkrétní smlouvu nahlížet.

1. **Zadání:** Společnost OVO uzavřela smlouvu na výrobu a dodávku sedacích souprav se společností Bytex. Smlouva byla uzavřena na dobu 24 měsíců. OVO požaduje během této doby dodávku 10 000 ks sedacích souprav podle přesných specifikací dohodnutých ve smlouvě.

Řešení: V tomto případě se o stavební smlouvu ve smyslu IAS 11 nejedná. Uzavřená smlouva je běžnou kupní smlouvou na výrobu a dodávku jednotlivých sedacích souprav, které spolu nejsou vzájemně propojeny a ani na sobě nejsou technologicky nebo funkčně závislé. Během 24 měsíců budou sedací soupravy pouze průběžně dodávány, tak jak budou vyráběny. Zahájení výroby a dodání jednotlivých sedacích souprav a s tím související náklady a výnosy budou zaúčtovány do výkazu zisku a ztráty v jednotlivých účetních obdobích podle skutečnosti.

2. **Zadání:** Společnost Premont uzavřela smlouvu se společností Stavex na výrobu a dodání 1 ks tiskařského lisu. Výroba jednoho lisu trvá 18 měsíců.

Řešení: Jelikož výroba lisu trvá 18 měsíců a může se tedy týkat až tří účetních období, smlouva splňuje předpoklady pro aplikaci standardu IAS 11, proto je v tomto případě nutné podle něj postupovat. Společnost Stavex musí zajistit všechny informace potřebné ke stanovení stupně rozpracovanosti dané zakázky k datu účetní závěrky. Výnosy vztahující se k danému kontraktu budou zaúčtovány podle stupně rozpracovanosti výrobní činnosti.

2.2.2 Typy smluv o zhotovení

V IAS 11 jsou definovány **dva typy dlouhodobých smluv**:

- smlouvy za pevnou cenu,
- smlouvy typu náklady plus přírážka.

První typ smlouvy, **smlouva za pevnou cenu**, „...určuje na základě dohody mezi dodavatelem a odběratelem pevnou smluvní cenu za vykonané dílo nebo pevnou sazbu za jednotku výkonu“, jak tvrdí Dvořáková (2011, str. 148). Tento typ smlouvy také může být doplněn i ustanovením o možném navýšení nákladů.

Dle druhého typu smlouvy, **smlouvy typu náklady plus přírážka**, „...jsou dodavateli uhrazeny dohodnuté nebo jinak definované náklady plus procento těchto nákladů nebo pevný poplatek“, jak uvádí Dvořáková (2011, str. 148).

Stejně definice těchto smluv nalezneme také v jiných literaturách, např. v knize Janoušková, Šrámková, Vojáčková (2009).

2.2.3 Kombinování a segmentování smluv o zhotovení

Jednotlivá smlouva o zhotovení obvykle bývá předmětem samostatného účetního zobrazení, které je nezbytné pro spolehlivé ocenění zakázky. Samostatně sledovány a vykazovány v účetnictví však mohou být i skupiny těchto smluv, a to v případě, že by touto agregací, příp. desagregací³ bylo dosaženo kvalitnějšího ocenění samostatně sledovaných částí výstavby dle Dvořákové (2011).

Aby mohlo dojít k agregaci, příp. desagregaci smlouvy o zhotovení, musí být splněny určité **podmínky uvedené v IAS 11**. Jak uvádí Dvořáková (2011, str. 149) „...k agregaci smluv s jedním či více zákazníky dochází, pokud:

- skupina smluv je vyjednána jako jeden celek,
- smlouvy jsou úzce vzájemně propojeny,
- smlouvy jsou prováděny souběžně v nepřetržitém sledu.

³ Ta má za následek rozdělení jedné smlouvy na více dílčích částí, které budou v účetnictví samostatně vykazovány.

K desagregaci smlouvy o zhotovení dochází v případě, že smlouva pokrývá výstavbu několika aktiv a jsou splněny následující podmínky:

- *pro každé aktivum jsou předloženy samostatné návrhy,*
- *každé aktivum bylo předmětem samostatného vyjednávání (o ceně a podobně),*
- *je možno určit náklady a výnosy na každé aktivum“.*

Uzavřená smlouva umožňuje rovněž **dodatečně zhotovit další aktivum** podle potřeb odběratele. Takto zhotovené dodatečné aktivum pak budeme považovat za samostatnou smlouvu pouze v tom případě, jestliže se toto aktivum značně liší od aktiva, které bylo předmětem původní smlouvy, nebo pokud je cena daného dodatečně zhotoveného aktiva vyjednávána bez ohledu na původní smlouvu samostatně podle Dvořákové (2011).

2.2.4 Výnosy ze smlouvy o zhotovení

Do celkového výnosu ze smlouvy o zhotovení zahrnujeme **původní částku výnosu**, která byla dohodnuta ve smlouvě **a rozdíly od původně stanoveného výnosu**. Dle Dvořákové (2011) mohou mít tyto rozdíly zejména následující příčiny:

- pokud se smluvní strany dohodnou na **pevně stanovené ceně s variabilní složkou**, může v průběhu zakázky dojít ke změně této variabilní složky, a tím pádem také ke změně v původně stanoveném výnosu. Variabilní složkou může být v praxi ustanovení ve smlouvě o inflačním navýšení ceny;
- příčinou změny výnosu můžou být také **odchyly ve smluvní práci** vzniklé na základě pokynu zákazníka či po dohodě s ním a výsledkem tohoto jednání je změna rozsahu práce, která měla být podle uzavřené smlouvy o zhotovení provedena. Dojde tedy ke vzniku následných dodatků ke smlouvě. Do výnosu se taková odchylka zahrne pouze v případě, je-li pravděpodobné, že odběratel s úhradou této odchylky souhlasí a tuto částku lze spolehlivě určit;
- stejný důsledek má vznik **právního nároku dodavatele** na úhradu takových nákladů od odběratele, které nebyly do smluvní ceny zahrnuty. Tyto odchylky od smluvní ceny můžou být způsobeny chybou zákazníka, kdy špatně specifikuje činnosti nebo určí návrh projektu. Vznikají ale také ze sporných odchylek ve smluvní práci. Tyto smlouvou nezahrnuté práce jsou častokrát předmětem

dlouhých a obtížných jednání. Dle IAS 11 jsou tyto odchylky uznány jako součást výnosů ze smlouvy o zhotovení v okamžiku, v němž zákazník pravděpodobně tento právní nárok uzná, a zároveň lze tuto částku spolehlivě odhadnout;

- změna výnosu může být vyvolána také tzv. **stimulační platbou**, což je „...dodatečná částka, jejíž úhrada je vázána ke splnění či naopak nedodržení určitého parametru“, jak tvrdí Dvořáková (2011, str. 150). Typickými příklady stimulačních plateb v praxi jsou prémie či bonusy za dřívější nebo včasné dokončení zakázky nebo v opačném případě sankce za nedodržení stanovených termínů atd. Opět může být tato odchylka uznána do výnosu až v okamžiku, kdy je pravděpodobné, že podmínky v daných parametrech budou splněny nebo porušeny a částku této stimulační platby můžeme spolehlivě měřit.

Z výše uvedeného vyplývá, že i v případě rozdílů od původního sjednaného výnosu je použito základní pravidlo IAS/IFRS pro uznání do výnosů. Tyto odchylky můžeme uznat pouze v rozsahu, ve kterém je pravděpodobné, že budou mít za následek vznik výnosu a můžeme je spolehlivě měřit.

Výnosy dle IAS 11 pak měříme v reálné hodnotě a jedná se o částky obdržené nebo obdržitelné, jak uvádí Janoušková, Šrámková, Vojáčková (2009).

Protože však společnosti, jež uzavřela dlouhodobou zakázku, nevznikají v její souvislosti pouze výnosy, zaměříme svou pozornost v následující kapitole na náklady plynoucí ze smlouvy o zhotovení.

2.2.5 Náklady ze smlouvy o zhotovení

IAS 11 rozlišuje **jednotlivé kategorie nákladů** z dlouhodobých zakázek. Tyto kategorie jsou dle Janouškové, Šrámkové, Vojáčkové (2009) následující.

1. *Náklady, které se vztahují přímo ke konkrétní smlouvě:*

- náklady na práci na stavbě, včetně dozoru na stavbě⁴,
- náklady na použitý materiál,
- přímé mzdové náklady včetně mzdy projektového manažera⁵,
- odpisy budov a zařízení, které jsou používány v souvislosti s danou smlouvou,
- náklady na nájem budov a zařízení,
- odhadované náklady na opravy a záruční práce, včetně očekávaných záručních nákladů,
- právní nároky třetích stran.

2. *Náklady, které jsou obecně alokovatelné ke smluvní činnosti a mohou být alokovány ke smlouvě⁶:*

- pojištění,
- stavební režie.

3. *Jiné náklady, které jsou vyúčtovány odběrateli dle podmínek smlouvy.* Typickým příkladem je zde správní režie, která nepatří k obecně přiřaditelným nákladům.

Existují však i **náklady, které k dané zakázce přiřadit nelze**. Je to především již zmiňovaná správní režie, odbytové náklady (náklady na reklamu, marketing), náklady na výzkum a vývoj, odpisy budov a zařízení, které nejsou přímo používány při činnosti v rámci konkrétní smlouvy o zhotovení apod. Jediná možnost, kdy lze tyto náklady přiřadit k zakázce, je v případě smluvního ujednání, ve kterém se odběratel zaváže dané náklady uhradit, jak uvádí Krupová (2009).

Do obecně přiřaditelných nákladů zahrnujeme také **výpůjční náklady**, což jsou např. úroky z úvěru, kterým je zakázka financována. Toto pravidlo je stanoveno IAS 23 – Výpůjční náklady.

⁴ U stavebních smluv.

⁵ U dodávek informačních systémů.

⁶ Tyto náklady se mohou vztahovat k více smlouvám, ale společnost je dokáže přiřadit k jednotlivým smlouvám.

Rozlišujeme také **náklady na uzavření smlouvy**, které mohou být za určitých okolností také zahrnuty do vlastních nákladů zhotovovaného díla. Jedna z podmínek je spolehlivost vyčíslení těchto nákladů. Druhá podmínka vyžaduje, aby došlo ve stejném období ke vzniku nákladů na uzavření smlouvy a zároveň, aby v tomto období byla daná smlouva o zhotovení uzavřena. Pokud by byla smlouva uzavřena v období následujícím, náklady na uzavření smlouvy se k danému dílu nepřičítají podle Dvořákové (2011).

Některé **výdaje se také mohou vztahovat k budoucí činnosti** a stanou se tak nákladem v následujících účetních obdobích. Typickým příkladem je zaplacení pojištění zakázky, které trvá např. dva roky. V této situaci je nezbytné použít účty časového rozlišení a polovinu částky uznat jako náklad prvního roku a zbytek částky rozpustit do nákladů roku druhého. Druhá polovina částky totiž představuje výdaj, který sice již byl učiněn, ale věcně souvisí s budoucí činností na zakázce. Dalším příkladem, kdy je nutné časově rozlišit náklady je v případě materiálu, který byl nakoupen na zakázku, odvezen na staveniště, ale dosud nebyl použit ke stavbě atd., jak uvádí Černý, Krupová (2007, 1. část, [online]).

2.3 Další standardy související s vykazováním dlouhodobých zakázek

Pro správné vykazování dlouhodobých kontraktů však nestačí postupovat pouze dle IAS 11, který jsme výše uvedli. **Tento standard musíme aplikovat v souvislosti s dalšími standardy, kterými jsou např.:**

- **IAS 18 – Výnosy.** Tento standard požaduje, aby smlouvy, ze kterých vznikají tržby z dlouhodobých služeb, byly vykazovány podobnou metodikou jako je tomu v IAS 11, a to i přestože tyto dodávky služeb nesplňují definici stavební smlouvy dle IAS 11.
- **IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva.** Dle tohoto standardu postupujeme v případě vykazování či zveřejňování záruk, pokut nebo např. nevýhodných smluv.

- **IAS 12 – Daně ze zisku.** V případě, že výnosy vznikající ze stavebních smluv nebudou daňově uznatelné pro výpočet daně ze zisku, je téměř jisté, že bude muset být vykázána odložená daň.
- **IAS 32 – Finanční nástroje: vykazování, IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a oceňování, IFRS 7 – Finanční nástroje: zveřejňování.** Podle IAS 32 budeme zveřejňovat vhodné informace o obchodních pohledávkách a závazcích, které se vztahují ke stavebním smlouvám a zároveň tvoří významnou položku rozvahy. Tato podmínka významnosti je splněna v praxi téměř vždy. Mezi zveřejňované informace patří údaje o úvěrovém riziku a jeho koncentraci, o úvěrové bonitě dlužníků atd. Z hlediska ocenění dlouhodobých pohledávek a závazků ze stavebních smluv postupujeme dle IAS 39, který je požaduje vykazovat v současné hodnotě v budoucnu splatné částky. Dále podle těchto standardů vykazujeme např. zajišťovací, měnové, úrokové a jiné obdobné operace, které v souvislosti s dlouhodobými zakázkami vznikají.
- **IAS 23 – Výpůjční náklady, IAS 21 – Dopady změn směnných kursů cizích měn.** Tyto standardy nás budou z hlediska problematiky stavebních smluv zajímat v oblasti oceňování pohledávek a závazků vznikajících z těchto smluv.
- **IAS 14 – Vykazování dle segmentů.** To, že podniky pracují na dlouhodobých zakázkách v různých teritoriích, je běžnou praxí. Z toho vyplývá, že jsou tyto zakázky denominovány v různých měnách, v různých ekonomikách či v oblastech, které jsou zatíženy rozdílnými riziky. Proto musí podnik posoudit, zda má či nemá povinnost vykazovat podle geografických segmentů právě podle IAS 14, jak uvádí Černý, Krupová (2007, 3. část, [online]).

Východiska IAS/IFRS, ze kterých při vykazování dlouhodobých zakázek budeme posléze vycházet, touto kapitolou uzavíráme a v následující kapitole se blíže seznámíme s českými právními předpisy, kterými jsou podniky nejen v oblasti smluv o zhotovení povinny se řídit.

2.4 Česká právní východiska

Na úvod této kapitoly je třeba poznamenat důležitou skutečnost a to, že problematika dlouhodobých zakázek není nikde v české legislativě samostatně upravena a řešena. Podniky si tak musí vystačit s obecným ustanovením o výnosech a v mnoha případech musí najít samy řešení a spolehnout se na své zkušenosti.

Ani pojem dlouhodobá zakázka české právní předpisy neupravují, proto musíme vycházet ze zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, kterým **stavební zakázkou rozumíme** vztah upravený zpravidla smlouvou o dílo uzavřenou mezi zhotovitelem a objednatelem (investorem). Za dlouhodobou zakázku zpravidla považují podniky takovou zakázku, která přechází z jednoho účetního období do druhého a k rozvahovému dni nebyla dokončena, jak uvádí Botek (2007, [online]).

Společnosti se samozřejmě budou při vykazování dlouhodobých kontraktů řídit základními účetními předpisy. Těmi jsou **zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláška č. 500/2002 Sb.**, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a **České účetní standardy pro podnikatele** (dále ČÚS), zejména ČÚS č. 015 – Zásoby a ČÚS č. 019 – Náklady a výnosy.

Nejprve si uvedeme základní principy a oceňování, se kterými se v českých účetních předpisech setkáme. Poté se budeme zabývat úpravou a oceňováním nedokončené výroby, kterou při vykazování dlouhodobých zakázek budeme v ČR používat.

2.4.1 Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Zákon o účetnictví je základní právní norma upravující základní účetní principy a požadavky na vedení účetnictví v ČR. Jeho cílem je zejména stanovení rozsahu a způsobu vedení účetnictví a požadavky na jeho průkaznost.

Hlavní zásadou pro vedení účetnictví je dle zákona sestavení účetní závěrky tak, aby podávala **věrný a poctivý obraz** účetnictví a finanční situace podniku.

Další povinností účetní jednotky, kterou ukládá zákon, je povinnost použít účetní metody způsobem, který vychází z **předpokladu**, že bude společnost **nepřetržitě pokračovat ve své činnosti** a že u ní nenastává žádná skutečnost, která by ji omezovala nebo ji zabraňovala v této činnosti pokračovat i v dohledné budoucnosti.

Tak jako tomu bylo v případě IAS/IFRS, i v zákoně o účetnictví jsou stanoveny **vlastnosti účetních informací**. Účetní jednotky jsou tak povinny vést účetnictví *správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů*.

Kdybychom hledali definice jednotlivých prvků, jako tomu bylo v případě Koncepčního rámce IFRS, zjistíme, že v zákoně o účetnictví nenajdeme žádným způsobem takto vymezené prvky účetní závěrky. Jediné, čím se můžeme při sestavení účetní závěrky dle českých předpisů řídit, je prováděcí vyhláška k zákonu o účetnictví, která alespoň vybrané položky účetní závěrky obsahově vymezuje podle Bohušové (2008).

Co se týče **oceňování**, tím se zabývá čtvrtá část zákona, kterou jsou vymezena závazná pravidla pro oceňování jednotlivých položek aktiv a závazků. Nejčastěji používanou oceňovací bázi je v ČR *historická neboli pořizovací cena*. Ale mohou být použity také *následující oceňovací báze*:

- reprodukční pořizovací cena,
- prodejní cena snižená o náklady spojené s prodejem,
- reálná hodnota, jak uvádí Bohušová (2008).

Na rozdíl od IAS/IFRS česká právní úprava nepoužívá jako oceňovací bázi současnou hodnotu.

2.4.2 Vyhláška č. 500/2002 Sb. kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Dalším právním předpisem, ze kterého budeme při účtování dlouhodobých zakázek vycházet, je prováděcí vyhláška k zákonu o účetnictví.

Tato vyhláška zapracovává příslušné předpisy Evropské unie a upravuje např. rozsah a způsob sestavování účetní závěrky, uspořádání, označování a obsahové vymezení položek aktiv, pasiv, nákladů, výnosů a výsledků hospodaření v účetní závěrce a mnohé další. Obsahové vymezení položek je zde uvedeno – dle položek uvedených v účetních výkazech. Budeme zde vycházet zejména z pojmu nedokončená výroba, o které je více pojednáno níže.

2.4.3 Český účetní standard pro podnikatele č. 015 – Zásoby

ČÚS č. 015 – Zásoby je také velmi podstatný standard při vykazování smluv o zhotovení, jelikož se dle české legislativy pohlíží na dlouhodobé zakázky jako na běžnou nedokončenou výrobu, která je právě součástí zásob.

Jeho cílem je stanovit základní postupy v účtování o zásobách za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami v položkách zásob, kam řadíme materiál, zmiňovanou nedokončenou výrobu a polotovary, výrobky, atd.

Důležitou součástí standardu je **ustanovení o oceňování zásob**. Standardem je vymezeno, že se zásoby oceňují pořizovacími cenami, reprodukčními pořizovacími cenami a zásoby vlastní výroby se oceňují vlastními náklady. Úbytky zásob lze oceňovat také cenou zjištěnou váženým aritmetickým průměrem nebo metodou „první do skladu – první ze skladu“.

Zmíněnou pořizovací cenu můžeme rozdělit na cenu pořízení nebo na předem stanovenou cenu pořízení, odchylku od skutečné ceny pořízení a náklady s pořízením související. Při vyskladnění zásob se tyto náklady, popř. odchylky rozpouštějí způsobem závazně stanoveným účetní jednotkou.

U dlouhodobých zakázek, jakožto běžné nedokončené výroby, budeme potřebovat především znalost vlastních nákladů, jimiž je nedokončená výroba oceněna. **Vlastními náklady** se dle standardu rozumí buď skutečná výše nákladů nebo výše nákladů podle operativních (plánových) kalkulací, pokud jsou stanoveny v podmínkách technické přípravy výroby. Za určitých podmínek mohou účetní jednotky oceňovat zásoby vlastní výroby odchylně v zásadě na úrovni pouze přímých nákladů. V malosériové a v kusové výrobě a ve výrobě s dlouhodobým výrobním cyklem je možné kromě přímých nákladů ocenit nedokončenou výrobu také včetně nákladů výrobní režie a ve výjimečných případech i včetně nákladů správní režie, jak uvádí Čech (2007, [online]).

V podniku je zapotřebí vytvořit kalkulační systém, jehož součástí je **tzv. kalkulační vzorec**. V něm se určí, co je považováno za kalkulační jednici⁷, a náklady jsou rozděleny na přímé a nepřímé. V případě zakázky, jakožto kalkulační jednice, jsou obvykle považovány za přímé náklady všechny náklady, které na zakázce vznikají, jak tvrdí Louša (2011, [online]). Jak vypadá takový vzorový kalkulační vzorec, je ukázáno v Tab. 2.1.

⁷ V případě dlouhodobých zakázek je kalkulační jednicí zpravidla daná zakázka.

Tab. 2.1: Vzorový kalkulační vzorec

Položky kalkulačního vzorce
Přímý materiál
Přímé mzdy
Výrobní režie
VLASTNÍ NÁKLADY VÝROBY
Správní režie
ÚPLNÉ VLASTNÍ NÁKLADY VÝROBY
Odbytová režie
ÚPLNÉ VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU

Standard také upravuje účtování o pořízení a úbytku zásob. Účetní jednotky si v účtování těchto účetních případů mohou vybrat ze dvou způsobů – A nebo B. V rámci analytických účtů podle míst uskladnění (odpovědných osob) však může být uplatněn pouze jeden z uvedených způsobů.

2.4.4 Český účetní standard pro podnikatele č. 019 – Náklady a výnosy

Kromě výše uvedeného ČÚS č. 015 existuje další velmi důležitý standard pro vykazování stavebních smluv, a to je ČÚS č. 019 – Náklady a výnosy. Důvodem je neexistence české speciální úpravy této problematiky, a proto se jím budeme při zachycování dlouhodobých zakázek z velké míry řídit.

Jeho cílem je stanovit základní postupy účtování nákladů a výnosů za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami.

Standard stanovuje, že náklady a výnosy se zachycují narůstajícím způsobem od začátku účetního období. Daň z přidané hodnoty není součástí tržeb či nákladů, ale účtuje se přímo ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 34 – *Zúčtování daní a dotací*.

Tržby za vlastní výkony a zboží se účtují na stejně nazvaný účet v účtové skupině 60 – *Tržby za vlastní výkony a zboží*, a to na základě příslušných dokladů (např. faktur) se souvztažným zápisem na vrub příslušných účtů účtové skupiny 31 – *Pohledávky* (krátkodobé i dlouhodobé), popř. příslušného účtu účtové skupiny 21 – *Peníze*.

Pro dlouhodobé zakázky budeme využívat především účet v účtové skupině 61 – *Změny stavu zásob vlastní činnosti*, kde účtujeme přírůstky a úbytky zásob vlastní

výroby. Souvztažnými účty jsou příslušné účty v účtové třídě *I – Zásoby a opravné položky*. Je-li hodnota zásob koncem příslušného období vyšší než na počátku období, vyúčtuje se rozdíl ve prospěch příslušných účtů účtové skupiny *61 – Změny stavu zásob vlastní činnosti*, v opačném případě se rozdíl vyúčtuje na vrub příslušných účtů této účtové skupiny.

ČÚS č. 019 vymezuje také **několik zásad pro zachycení jednotlivých nákladů a výnosů**. Jsou to zejména tyto:

- náklady a výnosy se účtují zásadně do období, se kterým časově a věcně souvisejí;
- náhrady vynaložených nákladů minulých účetních období se účtují do výnosů běžného roku;
- náklady a výdaje, které se týkají budoucích období, je nutno časově rozlišit ve formě nákladů příštích období nebo výdajů příštích období na příslušných účtech účtové skupiny *38 – Přechodné účty aktiv a pasiv*;
- výnosy a příjmy, které se týkají budoucích období, je nutno časově rozlišit ve formě výnosů příštích období nebo příjmů příštích období na příslušných účtech účtové skupiny *38 – Přechodné účty aktiv a pasiv*.

Výše jsme si uvedli základní principy a postupy v účtování dle českých právních předpisů, ze kterých budeme při zachycení dlouhodobých zakázek vycházet. Zjistili jsme, že dlouhodobé zakázky budeme v českých podmínkách považovat za běžnou nedokončenou výrobu, proto se domnívám, že je podstatné věnovat ji samostatnou kapitolu a ujasnit si, jak k ní budeme přistupovat.

2.4.5 Nedokončená výroba

S pojmem nedokončená výroba se setkáme v § 9 vyhlášky, který ji definuje jako produkty, které prošly jedním nebo několika výrobními stupni a nejsou již materiálem, nejsou však dosud hotovým výrobkem. Jak uvádí Čech (2007, [online]), tímto pojmem se kromě uvedené definice rozumí také nedokončené výkony jiných činností, u kterých žádné hmotné produkty nevznikají.

V zákoně o účetnictví jsme se již dověděli, že je třeba dodržovat hlavní účetní zásadu, a tou je zásada věrného obrazu účetnictví. Z toho vyplývá, že byť se jedná o dlouhodobé zakázky, které probíhají přes více než jedno účetní období, je nutné sledovat jejich vývoj a tudíž i nedokončenou výrobu v zásadě průběžně. Největší význam má však otázka zjištění, zaúčtování a ocenění nedokončené výroby na konci účetního období. V této době samozřejmě ovlivňuje výsledek hospodaření společnosti a tím pádem její daňovou povinnost, jak uvádí Čech (2007, [online]).

Shrňme si, co je řečeno v zákoně o účetnictví o oceňování zásob nedokončené výroby. V § 25 zákona o účetnictví se dovídáme, že zásoby s výjimkou zásob vytvořených vlastní činností se oceňují pořizovacími cenami, zásoby vytvořené vlastní činností se pak oceňují vlastními náklady, které jsme definovali výše. Konkrétně **nedokončenou výrobu**, jak např. uvádí Čech (2007, [online]), **můžeme ocenit od úrovně přímých nákladů až po vlastní náklady výroby včetně zahrnutí správní režie**.

Čech (2007, [online]) hovoří i o **ocenění nedokončené výroby u tzv. developera**. V tomto případě ocenění zahrnuje:

- pořizovací cenu subdodávky od stavebních společností,
- další přímé, případně nepřímé náklady, které vynaloží samotný developer – zejména jeho materiálové a mzdové náklady.

Problém v ocenění nedokončené výroby může nastat v případě **úroků z úvěru**, jejichž aktivace do ocenění může být v praxi vnímána společnostmi odlišně.

Podle § 49 vyhlášky nejsou tyto úroky z úvěrů a půjček poskytnutých na pořízení zásob součástí jejich pořizovací ceny. Tím, že se toto ustanovení netýká přímo zásob vlastní výroby, které nejsou oceňovány pořizovací cenou ale vlastními náklady, stává se, že je podnik na základě této argumentace zahrne do nákladů na nedokončenou výrobu s odůvodněním věrnějšího obrazu účetnictví. Podle mého názoru to však není

vhodný postup. Podnik by neměl tyto finanční náklady zahrnout do ocenění nedokončené výroby, neboť poskytnutý úvěr, ze kterého tyto finanční náklady plynou, se vztahují k více podnikovým aktivitám a není tak jednoznačná přiřaditelnost těchto nákladů k jednotlivým zásobám. Proto by se měl podnik výše uvedeným ustanovením řídit, i přestože se netýká jmenovitě zásob vlastní výroby, a vykázat tak tyto úroky z úvěru do nákladů.

Tímto uzavíráme první stěžejní kapitolu - Teoretické aspekty, jejímž prostřednictvím nám bylo umožněno pochopit hlavní principy a zásady IAS/IFRS a českého účetnictví a na jejímž základě budeme řešit problematiku dlouhodobých zakázek. V následující kapitole tyto znalosti prohloubíme a zjistíme, jak smlouvy o zhotovení zachytit v účetnictví dle obou účetních systémů.

3. ZPŮSOBY ZACHYCENÍ DLOUHODOBÝCH ZAKÁZEK V ÚČETNICTVÍ

Na začátku této kapitoly zaměříme svou pozornost na zachycení dlouhodobých kontraktů podle IAS/IFRS, poté na možnosti jejich účtování dle české legislativy a v závěru kapitoly provedeme analýzu a zhodnocení rozdílů jejich odlišné filosofie zachycení v účetnictví.

3.1 Zachycení dlouhodobých kontraktů v účetnictví podle IAS/IFRS

Hlavním standardem, kterým se budeme při zachycení dlouhodobých zakázek dle IAS/IFRS řídit, je, jak již bylo řečeno v předchozí kapitole, IAS 11 – Smlouvy o zhotovení.

Můžeme si všimnout, že je tento standard zaměřen zejména na zachycení nákladů a výnosů vyplývajících ze smlouvy. Naopak vykázání dlouhodobých zakázek v rozvaze je poměrně nedostatečně upraveno. Jak také uvádí Černý, Krupová (2007, [online]), je právě tato oblast rozvahového zachycení již dlouho předmětem oprávněné kritiky.

Dominantní částí této kapitoly bude tedy výsledkové účtování dlouhodobých zakázek, návod, jak postupovat při jednotlivých typech smlouvy a praktické ukázky jejich vykázání na zjednodušených fiktivních příkladech.

3.1.1 Uznání výnosů a nákladů dle typů smluv

V první stěžejní kapitole této práce jsme si uvedli, jaké typy smluv mohou v oblasti dlouhodobých zakázek vzniknout. Než se ale budeme zabývat tím, jak na tyto smlouvy nahlížet, uvedeme si jiné rozdělení smluv, a to podle očekávaného výsledku, viz Tab. 3.1. Toto rozdělení je nezbytné pro to, abychom věděli, za jaké situace uznat výnosy a náklady, které vznikají v souvislosti se smlouvou o zhotovení. Jejich uznání totiž závisí

na výsledcích z této smlouvy. Dle IFRS tak nezáleží na skutečných nákladech a výnosech plynoucích ze zakázky, ale na tom, jaký výsledek očekáváme.

Tab. 3.1: Rozdělení smluv o zhotovení podle očekávaného výsledku

Ziskové smlouvy	Ztrátové smlouvy	Smlouvy s nejistým výsledkem
Abychom mohli uznat zisk ze smlouvy o zhotovení, musíme být schopni výnosy spolehlivě odhadnout. V tom případě jsou pak výnosy a náklady uznány v daném období v poměrné výši, např. podle stupně rozpracovanosti smlouvy.	Očekávaná ztráta se uznává okamžitě, a to v plné výši. Nedochozí zde tedy k poměrnému uznávání nákladů a výnosů, které se na této očekávané ztrátě podílí, v jednotlivých účetních obdobích.	Výnosy jsou uznány v daném účetním období pouze ve výši vynaložených nákladů v tomto období. Nevzniká proto ani zisk, ani ztráta.

Zdroj: Janoušková, Šrámková, Vojáčková (2009, str. 274), vlastní úprava

Nyní si uvedeme, za jakých podmínek můžeme výsledek smlouvy o zhotovení spolehlivě odhadnout, a využít tak metodu procenta rozpracovanosti, o které bude pojednáno níže. Podmínky se liší podle toho, o jaký typ smlouvy dle IAS 11 se jedná.

1. Pokud jsme dlouhodobou zakázku sjednali na základě **smlouvy za pevnou cenu**, „...lze výsledek této smlouvy spolehlivě odhadnout jen při splnění všech následujících podmínek:
 - celkový smluvní výnos ze smlouvy lze spolehlivě měřit;
 - je pravděpodobné, že ekonomické užítky spojené se smlouvou poplynou do podniku;
 - náklady na dokončení smlouvy a stupeň dokončenosti smlouvy lze k datu účetní závěrky spolehlivě měřit;

- *náklady na smlouvu lze jasně určit a spolehlivě měřit, aby mohly být porovnány skutečně vynaložené náklady s předchozími odhady*“, jak uvádí Janoušková, Šrámková, Vojáčková (2009, str. 274).

2. V případě **smlouvy typu náklad plus přírážka** musí být splněny obě následující podmínky pro to, aby mohl být výsledek ze smlouvy o zhotovení spolehlivě odhadnut:

- *„...je pravděpodobné, že ekonomické užitky spojené se smlouvou poplynou do podniku;*
- *smluvní náklady mohou být jednoznačně určeny a spolehlivě oceněny*“, jak uvádí Janoušková, Šrámková, Vojáčková (2009, str. 275).

Z uvedeného vyplývá, že je opět stanoven požadavek spolehlivé měřitelnosti (ocenitelnosti) výnosů a nákladů plynoucích z těchto smluv a zároveň je určen také požadavek pravděpodobnosti, že ekonomický prospěch ze smluv o zhotovení poplyne do podniku, což odpovídá požadavkům na vykazování základních prvků účetní závěrky podle Koncepčního rámce IFRS.

Abychom splnili první požadavek, požadavek měřitelnosti, musíme využít systém rozpočtování a následné sledování veškerých vynaložených nákladů a výnosů spojených s činností. Jen tak máme zajištěný neustálý přehled a kontrolu plnění smlouvy o zhotovení a můžeme tak činit revizi původních předpokladů dle Dvořákové (2011).

V případě druhého požadavku, tj. pravděpodobnosti přírůstků ekonomických užitků, můžeme narazit na v praxi běžný problém týkající se nejistoty dobytnosti platby od zákazníka. V případě takovéto nejistoty nemůžeme metodu procenta rozpracovanosti použít a v důsledku zahrnout do výnosů očekávaný výnos ze smlouvy o zhotovení, jak uvádí Dvořáková (2011).

3.1.2 Metoda procenta dokončení⁸

V předchozích odstavcích jsme se dověděli, že **rozhodujícím faktorem** při vykazování dlouhodobých zakázek v účetnictví podle IAS/IFRS je **předpokládaný výsledek stavební smlouvy**. Z toho vyplývá, že při různých očekávaných výsledcích z jednotlivých smluv budeme používat různé metody zachycení zakázek.

Zaměříme se na jednu z možností, a tou je **metoda procenta dokončení**. Jak bylo ukázáno v Tab. 3.1, používá se metoda procenta dokončení zejména u ziskových smluv.

Tato metoda je založena na následujících předpokladech podle Černého, Krupové (2007, 1. část, [online]):

- ***lze spolehlivě odhadnout celkové tržby***, které vyplývají ze zakázky. Zpravidla se se spolehlivým odhadem setkáváme v případě, kdy je ve smlouvě sjednána pevná částka za celou zakázku. Musíme však i zde brát v úvahu případné odchylky, nároky a stimulační platby;
- ***lze spolehlivě odhadnout celkové náklady***, které podnik na zakázku vynaloží. V praxi to znamená, že společnost má vypracovaný rozpočet zakázky a tyto náklady nepřevýší celkové očekávané tržby. Jinými slovy se očekává, že zakázka nebude ztrátová;
- ***lze jednoznačně vymezit vynaložené náklady*** a porovnat je s vynaloženými náklady, které byly vykázány za minulé účetní období.

Jak je zřejmé z prvních dvou bodů, musí být při použití této metody splněna podmínka spolehlivého odhadu celkových výnosů a nákladů a zároveň tyto náklady nemohou převyšovat výnosy, tzn. lze určit celkový zisk ze zakázky. Pokud by společnost očekávala, že výsledek zakázky bude ztrátový, nelze metodu procenta dokončení aplikovat, jak tvrdí Černý, Krupová (2007, 1. část, [online]).

⁸ Někdy je používána metoda procenta rozpracovanosti, dle IAS 11 Percentage of Completion Method, krátce taky PoC.

Procento dokončení či rozpracovanosti zakázky můžeme stanovit, příp. odhadnout **několika způsoby**, jak uvádí Janoušková, Šrámková, Vojáčková (2009):

- poměrem vynaložených nákladů k celkovým odhadnutým nákladům za dosud vykonanou práci do okamžiku, kdy je procento určeno,
- zjištěním skutečného stavu práce, která byla vykonána na základě kvalifikovaného odhadu,
- dokončením určitého fyzicky definovaného objemu práce.

a) Stanovení procenta dokončení poměrem doposud vynaložených nákladů k celkovým odhadnutým (plánovaným) nákladům

Nejčastěji bývá toto procento stanoveno prvním uvedeným způsobem. Dle Černého, Krupové (2007, 1. část, [online]) je tento způsob označen jako **metoda cost-to-cost**. Výpočet procenta dokončení dle Černého, Krupové (2007, 1. část, [online]) bude vypadat následovně:

$$PD = SN/CPN \quad (3.1)$$

Kde: PD je procento dokončení,
 SN jsou skutečně vynaložené náklady v daném období,
 CPN jsou celkové plánované náklady.

Jakmile si podnik stanoví procento dokončení, může přistoupit k vykazání tržeb ve výsledovce. Jak uvádí Krupová (2009), **výpočet tržeb rozlišujeme v prvním období, za které se zakázka vykazuje a v následujících letech**. Vzorce jsou následující:

1. Výpočet tržeb v prvním období:

$$T_1 = CPT \cdot PD \quad (3.2)$$

Kde: T_1 jsou tržby v prvním období,
 CPT jsou celkové plánované tržby,
 PD je procento dokončení.

2. Výpočet tržeb v každém dalším období:

$$T_n = (CPT \cdot PD) - \sum_{x=1}^{n-1} T_x \quad (3.3)$$

Kde: T_n jsou tržby v každém dalším období,

CPT jsou celkové plánované tržby,

PD je procento dokončení,

$\sum_{x=1}^{n-1} T_x$ jsou tržby vykázané v předchozích obdobích.

Jak tvrdí Krupová (2009), můžeme si všimnout při výpočtu procenta dokončení podle metody cost-to-cost následující závislosti:

vyšší náklady ➡ vyšší procento dokončení ➡ vyšší vykázaný zisk.

Také je důležité si uvědomit, že do výpočtu procenta dokončení metodou cost-to-cost mohou vstoupit jen náklady, které dle IAS 11 lze uznat jako náklady vztahující se k zakázce a dále pouze náklady, které odpovídají již provedené práci. Podniky tak nemohou uměle navyšovat procento dokončení a tím pádem i vykazované zisky administrativní a správní režii ani jinými vynaloženými výdaji, které souvisejí s budoucí činností, jak uvádí Černý, Krupová (2007, 1. část, [online]).

Další věc, na kterou je třeba upozornit je skutečnost, že jak částka celkových očekávaných (plánovaných) nákladů, tak i celkových očekávaných (plánovaných) výnosů je **účetním odhadem** ve smyslu IAS 8 – Účetní politiky, změny v účetních odhadech a chyby, který se v čase mění. V praxi se běžně setkáváme s dodatky ke smlouvám, které operativně řeší změny dohodnutých smluvních podmínek nebo např. dodatečné práce, které vznikly v průběhu realizace zakázky. Společnosti tak musí tyto odhady pravidelně revidovat. Pokud dojde ke změně odhadu, nepromítá se tato změna retrospektivně. To znamená, že společnost v případě změny v těchto odhadech nepře počítává tržby vykázané v minulých obdobích. Jediný případ, kdy by musela výkazy zpětně přepracovat, je v případě odhalení účetní chyby, jak tvrdí Černý, Krupová (2007, 1. část, [online]).

b) Stanovení procenta dokončení kvalifikovaným odhadem na základě zjištění skutečného stavu práce, která byla vykonána

Pro výpočet procenta dokončení však nemusíme použít metodu cost-to-cost. Další možností je jeho stanovení kvalifikovaným odhadem na základě fyzického stavu rozpracovanosti. Tento způsob se však v praxi skoro nevyužívá. V případě, že by tento způsob podniky použily, byl by pravděpodobně předmětem zvýšené pozornosti auditorů. U určitých typů zakázek totiž platí určitá pravidla pro dobu délky jejího provedení, které jsou potvrzené mnoha studiemi. „*Například při zakázkách na vývoj softwaru obvykle platí pravidlo 90:10, čili že 90 % práce trvá 10 % času*“, jak uvádí Černý, Krupová (2007, 1. část, [online]).

c) Stanovení procenta dokončení na základě dokončení určitého fyzicky definovaného objemu práce

Další možností, jak mohou společnosti stanovit procento dokončení, je na základě analýzy doposud provedené práce. Stejně jako předchozí způsob se tento v praxi téměř nevyužívá dle Černého, Krupové (2007, 1. část, [online]).

Můžeme zmínit také názor Mládka (2009), který tvrdí, že se tradičně počítalo procento dokončení na základě skutečně vykonané práce a pak se na základě takto vypočítaného procenta určily jak vykázané výnosy, tak vykázané náklady. Moderním trendem je však účtovat o skutečných nákladech a vypočítat dle procenta dokončení pouze výši vykázaných výnosů. Tento postup odpovídá právě výše uvedené metodě cost-to-cost. Musíme však podotknout, že tato metoda není konzistentní s literou IAS 11, neboť nesleduje skutečně vykonanou práci. Má však své výhody, které uvádí Mládek (2009, str. 124):

- „je jednodušší,
- může se účtovat, aniž by se musely tvořit speciální účty,
- většina auditorů ji považuje za méně subjektivní, takže proti jejímu používání nemívají žádné výhrady“.

3.1.3 Metoda nulového zisku⁹

Nyní se dostáváme k další metodě zachycení zakázek, a tou je metoda nulového zisku. Oproti metodě procenta dokončení je metoda nulového zisku daleko opatrnější. Podniky ji používají **v případě, kdy nelze výnos ze smlouvy o zhotovení spolehlivě odhadnout a výsledek smlouvy je tudíž nejistý**, jak uvádí Mládek (2009).

S touto situací se můžeme setkat dle Černého, Krupové (2007, 2. část, [online]) např. u následujících smluv:

- můžeme definovat **tzv. mladé smlouvy**¹⁰, „...což jsou zakázky, které jsou na samém začátku a podle zkušenosti se téměř jistě budou jejich rozpočty významně měnit“ dle Černého, Krupové (2007, 2. část, [online]). I v IAS 11 se dočteme, že v raných fázích zakázky často nelze provést spolehlivé odhady výsledků plynoucích ze smlouvy, přesto může být pravděpodobné, že účetní jednotka získá zpět vynaložené náklady smlouvy. Z toho důvodu podnik vykáže výnosy jen v rozsahu vynaložených nákladů, u kterých je předpoklad návratnosti, jak uvádí Mládek (2009). Jak je však tato počáteční fáze vytyčena, to se ve standardu nedovíme. Černý, Krupová (2007, 2. část, [online]) také uvádí, že „běžně společnosti přijímají účetní politiku, kdy o všech zakázkách, u kterých jejich odhadované procento dokončení nepřevyšuje 20 % (jindy 25 % či 30 %; každopádně je nutno toto procento zveřejnit v příloze), účtují metodou nulového zisku, a až po překročení této hranice začínají vykazovat zisk podle metody procenta dokončení“;
- další typickou situací jsou **smlouvy, kde není určena pevná částka nebo ji nelze ani spolehlivě odhadnout**. Radíme zde např. i smlouvy, u kterých není k dispozici rozpočet nebo je smlouva sjednána pouze rámcově.

Pokud mají podniky před sebou některou z výše uvedených smluv a nemohou tak odhadnout očekávaný výsledek plynoucí ze zakázky, **vykazují** v pozici dodavatele **tržby pouze ve výši skutečně vynaložených nákladů na zakázku** dle Černého, Krupové (2007, 2. část, [online]).

⁹ Dle IAS 11 Zero-Profit Method.

¹⁰ V překladu Young, též Baby Contracts.

Dvořáková (2011) v této souvislosti dodává, že se jedná o vynaložené náklady, u nichž je pravděpodobné, že budou uhrazeny odběratelem. Musí být tedy pravděpodobná jejich návratnost, jak již bylo zmíněno.

Můžeme se však setkat i s případy, kdy návratnost vynaložených nákladů bude nepravděpodobná. V IAS 11 najdeme příklady těchto nákladů:

- „náklady vztahující se k majetku, který bude pravděpodobně zkonfiskován nebo vyvlastněn,
- náklady vynaložené na smlouvu s odběratelem, který pravděpodobně nebude schopen dostát svým závazkům ze smlouvy plynoucím,
- náklady vynaložené na smlouvu, u které není schopen dodavatel dílo dokončit nebo jinak dostát svým závazkům“, jak uvádí Dvořáková (2011, str. 152).

V případě, že tyto **nejistoty související se smlouvou pominou**, účetní jednotka je povinna přejít k ocenění smlouvy o zhotovení včetně adekvátního zisku a využít metody procenta rozpracovanosti uvedenou výše podle Dvořákové (2011).

3.1.4 Ztrátové zakázky

Podniky se samozřejmě mohou dostat také do situace, kdy očekávaným výsledkem smlouvy bude ztráta. V tomto případě nelze vykazovat tuto zakázku ani jednou z výše uvedených možností.

U ztrátových zakázek platí jednoznačná **zásada vykázat okamžitě celou očekávanou ztrátu**. Je zde patrný výrazný rozdíl oproti účtování ziskových zakázek. V jejich případě se zisk promítá do výsledku hospodaření postupně, a to podle toho, jak procento dokončení v průběhu času narůstá. Naproti tomu u ztrátových zakázek má podnik povinnost účtovat o celkové očekávané ztrátě ihned, kdy tuto ztrátu předpokládá, jak uvádí Černý, Krupová (2007, 2. část, [online]).

Jak tvrdí Černý, Krupová (2007, 2. část, [online]) „...může se tak stát jak v průběhu zakázky, kdy neplánované vícenáklady, kursové pohyby či jiné faktory nepříznivě ovlivní její vývoj, tak i v případě, kdy společnost zakázku již sjednává jako ztrátovou. Tak se v praxi děje nejčastěji v případech, kdy se společnost snaží proniknout na nový trh, z marketingových, propagačních či podobných důvodů nebo jednoduše proto, že raději přijme ztrátovou zakázku, než aby propouštěla či uzavírala provozy“.

3.1.5 Rozvahové zobrazení dlouhodobých zakázek

V předchozích kapitolách jsme se zaměřili na vykazování dlouhodobých zakázek z pohledu nákladů a výnosů, tzn. výsledkového účtování. V této kapitole si specifikujeme, jak tyto zakázky prezentovat v rozvaze. Na úvod je třeba zmínit, že tato oblast není v IAS 11 téměř upravena. Jsou zde definovány zejména pojmy, se kterými budeme při rozvahovém zachycení zakázek pracovat.

Když začneme uvažovat nad realizací dlouhodobé zakázky, jistě se nám vybaví pojem nedokončená výroba. S tímto termínem se však v IAS 11 téměř nesetkáme. Místo toho je ve standardu používán pojem **výdaje dosud vynaložené na zakázku plus vykázaný zisk (minus vykázaná ztráta)**¹¹ neboli **nedokončená zakázka**¹². Tento účet nedokončené zakázky je účtem rozvahovým, jak uvádí Paseková, Strouhal (2012).

Další pojem, který je v IAS 11 upraven, je termín **postupná vyúčtování či částečná fakturace**¹³, což jsou proplacené nebo neproplacené částky, které společnost vyúčtovala odběrateli za již vykonanou smluvní práci dle Černého, Krupové (2007, 2. část, [online]).

S tímto pojmem se často může zaměnit pojem **záloha**, který je třeba od částečné fakturace odlišovat. IAS 11 vnímá zálohu jako částku, kterou dodavatel obdržel před vykonáním smluvní práce. Tato inkasovaná částka se tedy vztahuje k dosud neprovedené práci. Zálohovou fakturu či zálohový list však nemůžeme automaticky považovat za zálohu a je třeba vždy posoudit, zda se tato inkasovaná částka vztahuje k provedené práci či nikoliv.

Problém nastává v případě vykazování záloh. IAS 11 pouze zálohy definuje a požaduje jejich zveřejnění v příloze, ale jejich vykazování neupravuje. Není tudíž jasné, jakým způsobem zálohy vykazovat. Buď mohou být součástí závazku, nebo vykázány samostatně. V praxi tento problém řeší společnosti přijetím takové účetní politiky, která považuje za zálohu přijaté peníze, které dosud nejsou zasloužené. Zasloužená částka se spočítá jako součet výdajů dosud vynaložených na zakázku a vykázaného výsledku hospodaření ze smlouvy. Veškeré platby přesahující tuto částku pak společnosti zveřejňují jako zálohy, jak uvádí Krupová (2009).

¹¹ Dle IAS 11 Contract Costs Incurred plus Recognised Profit (Less Recognised Loss).

¹² Dle IAS 11 Work in Progress.

¹³ Dle IAS 11 Progress Billings.

Specifikem smluv ve stavebnictví je ujednání tzv. **zádržného**¹⁴, což jsou fakturované částky, které odběratel proplatí až v okamžiku splnění smluvních podmínek, např. odstranění vad a nedodělků, uplynutí záruční doby apod. Zádržné bývá stanoveno jako procento z ceny zakázky a bývá v praxi proplaceno až po několika letech po skončení zakázky. Jak tvrdí Krupová (2009, str. 453) „*v praxi se proto začínají objevovat úvahy o tom, že zádržné je dlouhodobá pohledávka a jako taková by se správně měla vykazovat v současné hodnotě*“.

V IAS 11 však problematika diskontování stavebních zakázek a tudíž i zádržného není nijak řešena. Jedinou zmínkou o diskontování nalezneme v související interpretaci IFRIC 12 – Smlouvy o poskytování licencovaných (veřejných) služeb, ve kterém sice přímo problematika zádržného není upravena, ale objevuje se zde situace, kdy společnost uskutečňuje státní zakázku, kterou následně několik účetních období provozuje. Dle IFRIC 12 jsou v současné hodnotě vykazovány všechny pohledávky a závazky, které s danou zakázkou souvisejí, jak uvádí Krupová (2009). Domnívám se, že správným postupem by bylo vykazovat alespoň toto zádržné v současné hodnotě. Pokud by nebylo diskontováno vůbec a přitom by bylo splatné až několik let po dokončení zakázky, mohlo by dojít ke zkreslení údajů v účetních výkazech.

Velmi důležité pojmy, se kterými budeme pracovat, jsou **rozvahové položky pohledávka, resp. závazek**. Zaměřme na ně nyní svou pozornost. Fakticky s těmito pojmy IAS 11 nepracuje, ale my je v následujících příkladech budeme pro zjednodušení používat.

Pohledávka je v IAS 11 označena jako nároky vůči odběratelům ze stavebních smluv¹⁵ a představuje nevyúčtovanou částku, kterou společnost vynaložila na zakázku a zaslouží si, aby ji odběratel proplatil, jak uvádí Krupová (2009).

Závazek je pak IAS 11 vymezen jako nároky odběratelů ze stavebních smluv¹⁶ a představuje částku, kterou společnost bude muset ještě odpracovat, avšak nelze ji ještě vyúčtovat odběratelům, jak tvrdí Černý, Krupová (2007, 2. část, [online]).

České překlady termínů pohledávka a závazek z pohledu IFRS však ještě nejsou zažité, proto se často v různých závěrkách společností můžeme setkat s odlišným názvoslovím. Je třeba si na tuto skutečnost dávat pozor a věnovat pozornost účetním politikám, kde by veškeré použité termíny měly být náležitě vysvětleny, jak uvádí Černý, Krupová (2007, 2. část [online]).

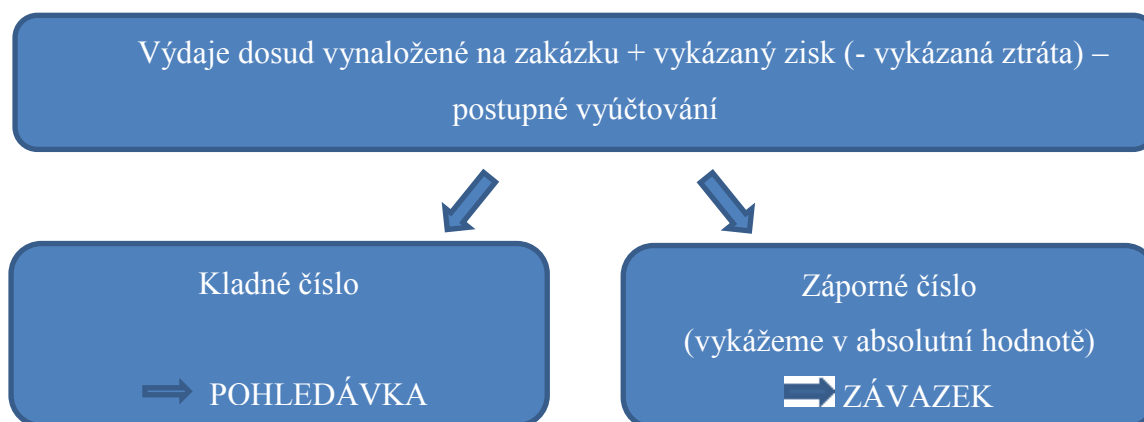
¹⁴ Dle IAS 11 Retentions.

¹⁵ Dle IAS 11 Amounts due from Customers for Contract Work.

¹⁶ Dle IAS 11 Amounts due to Customers for Contract Work.

Jak matematicky zjistit, zda se jedná o pohledávku či závazek je ukázáno v Obr. 3.1.

Obr. 3.1: Pohledávka vs. závazek



Zdroj: Černý, Krupová (2007, [online]), vlastní úprava

V Obr. 3.1 je uveden obecný postup při výpočtu rozvahových položek pohledávka a závazek. Jak tyto položky zjistit v souvislosti s různými typy smluv budeme dle Černého, Krupové (2007, 2. část, [online]) specifikovat následně.

1. Smlouva zachycená metodou procenta dokončení:

$$P, Z = N_V + N_B + Zi - PV \quad (3.4)$$

Kde: P je pohledávka,

Z je závazek,

N_V jsou náklady dosud vynaložené na zakázku,

N_B jsou výdaje vztahující se k budoucí činnosti,

Zi je zasloužený zisk dle procenta dokončení,

PV jsou postupná vyúčtování.

2. Smlouva zachycená metodou nulového zisku:

$$P, Z = N_V + N_B - PV \quad (3.5)$$

Kde: P je pohledávka,

Z je závazek,

N_V jsou náklady dosud vynaložené na zakázku,

N_B jsou výdaje vztahující se k budoucí činnosti,

PV jsou postupná vyúčtování.

3. Ztrátová smlouva:

$$P, Z = N_V + N_B - Z_t - PV \quad (3.6)$$

Kde: P je pohledávka,

Z je závazek,

N_V jsou náklady dosud vynaložené na zakázku,

N_B jsou výdaje vztahující se k budoucí činnosti,

Z_t je celá vykázaná ztráta,

PV jsou postupná vyúčtování.

Dvořáková (2011) hovoří v souvislosti s pohledávkou, resp. závazkem o **tzv. čisté hodnotě smlouvy**¹⁷, což je v podstatě zmíněný účet nedokončené zakázky a tato čistá hodnota „...představuje právě částku, kterou dluží zákazníci zhotoviteli díla, nebo kterou naopak zhotovitel díla dluží zákazníkům“, jak tvrdí Dvořáková (2011, str. 152).

3.1.6 Postup při účtování dlouhodobých zakázek dle IAS/IFRS

Z předchozích odstavců jsme se již dověděli, na jaké výnosy, náklady a související pojmy se při smlouvách o zhotovení máme zaměřit a jak teoreticky postupovat. Nyní si ukážeme, jak by tento postup prakticky vypadal v účetnictví.

Dle Janouškové, Šrámkové, Vojáčkové (2009) je třeba provést **několik základních kroků** před tím, než dojde k samotnému účetnímu zachycení. Ty jsou následující:

1. **vypočítat celkový očekávaný zisk/ztrátu,**
2. **stanovit stupeň dokončení zakázky,**
3. **vypočítat výnosy a náklady za období** – nutné vypočítat náklady a výnosy k datu rozvahy a dále odečíst všechny náklady a výnosy, které byly uznány ve výsledovkách v minulých obdobích.

¹⁷ IAS 11 označuje očekávaný užitek ze smlouvy o zhotovení jako celkovou částku – Gross Amount.

Účetní zápisy pak budou vypadat následovně. V průběhu období budou podniky veškeré náklady účtovat rozvahově na účet nedokončené zakázky a na tento účet také zachycovat přijaté platby od zákazníků. Na konci období pak účetní jednotky rozhodnou, jaké náklady a výnosy splňují kritéria IAS 11 pro uznání a přeúčtují je do výsledovky. Zůstatek účtu nedokončené zakázky pak podnik vykáže podle povahy v rozvaze, a to buď jako pohledávku za zákazníky nebo jako závazek k zákazníkům, jak uvádí Janoušková, Šrámková, Vojáčková (2009).

Ilustrujme si tento postup na fiktivních zjednodušených příkladech, kdy využijeme výše uvedené metody vykazování dle očekávaného výsledku smlouvy.

a) Metoda procenta dokončení

Podnik KONSTRUKCE, a.s. zahájil v roce 2010 výstavbu mostu na dálnici D1. Stavba bude trvat 3 roky. Nebudeme v tomto příkladu uvažovat o odchylkách, nárocích ani stimulačních platbách. Podnik má k dispozici následující údaje.

Položky	Částka v tis. Kč
Pevný výnos ze smlouvy	5 000
Celkové plánované náklady	4 700
Celkový plánovaný zisk	300

PRVNÍ ROK:

Společnost zjistila, že v průběhu prvního roku zakázky skutečně vynaložila na její výstavbu náklady ve výši 1 600 tis. Kč. Všechny tyto náklady se opravdu vztahují k dosud provedené práci a žádné se netýkají budoucího období. Jelikož lze odhadnout zisk ze zakázky, musí podnik postupovat dle metody procenta dokončení. Nejprve tedy vypočítá dle vztahu (3.1) procento dokončení.

$$\text{Procento dokončení} = 1\,600 / 4\,700 \cong 34\%$$

Nyní musí dopočítat, v jaké výši vykáže v prvním roce výnosy. Jejich výši lze vypočítat jednoduše ze vztahu (3.2) následovně.

$$\text{Výše vykázaných tržeb v 1. roce} = 5\,000 \cdot 34\% = 1\,700 \text{ tis. Kč}$$

Ukažme si, jak se tyto skutečnosti zobrazí ve výkazech, viz Tab. 3.2.

ROZVAHA		VÝSLEDOVKA	
Pohledávka ¹⁸	1 700	Náklady	1 600
	Dodavatelé 1 600	Výnosy	1 700
	VH 100		VH 100

DRUHÝ ROK:

$$\text{Procento dokončení} = 4\,000/4\,750 \cong 84\%$$

47

$$\text{Výše vykázaných tržeb v 2. roce} = (5\,000.84\%) - 1\,700 = 2\,500 \text{ tis. Kč}$$

V Tab. 3.3 je ukázáno, jak se tyto skutečnosti objeví ve výkazech.

ROZVAHA	
Pohledávka	4 200
Dodavatelé	4 000
Neroz. zisk	100
VH	100

VÝSLEDOVKA	
Náklady	2 400
Výnosy	2 500
VH	100

Tab. 3.4: Metoda procenta dokončení - výkazy v druhém roce při částečném vyúčtování v tis. Kč

ROZVAHA	
Pohledávka	3 400
Odběratelé	800
Dodavatelé	4 000
Neroz. zisk	100
VH	100

VÝSLEDOVKA	
Náklady	2 400
Výnosy	2 500
VH	100

48

b) Metoda nulového zisku

Podnik KONSTRUKCE, a.s. zahájil v roce 2010 výstavbu mostu na dálnici D1. Stavba bude trvat 3 roky. Od této zakázky se očekává, že nebude ztrátová, ale nejde v prvopočátku spolehlivě odhadnout náklady a výnosy s ní spojené. Společnost proto použije v počátku jejího vykázání metodu nulového zisku.

PRVNÍ ROK:

V prvním roce zakázky společnost vyčíslila náklady na její výstavbu ve výši 1 600 tis. Kč. Protože nebyl stanoven žádný odhad nákladů a výnosů, vykáže výnosy ve stejné výši, tedy v částce 1 600 tis. Kč a nebude vykazovat žádný zisk. Jak budou vypadat výkazy, je ukázáno v Tab. 3.5.

Tab. 3.5: Metoda nulového zisku - výkazy v prvním roce v tis. Kč

ROZVAHA				VÝSLEDOVKA			
Pohledávka	1 600	Dodavatelé	1 600	Náklady	1 600	Výnosy	1 600
		VH	0			VH	0

DRUHÝ ROK:

V druhém roce společnost zjistila, že již lze celkové náklady a výnosy ze zakázky odhadnout. Celkové plánované náklady činí 4 750 tis. Kč a celkové plánované tržby jsou ve výši 5 000 tis. Kč. Jelikož tím pádem společnost očekává zisk ze zakázky v částce 250 tis. Kč, bude od této chvíle postupovat podle metody procenta dokončení variantou cost-to-cost. Dále také vyčíslila náklady vynaložené v druhém roce ve výši 2 400 tis. Kč. Celkové dosud vynaložené náklady na zakázku jsou tak ve výši 4 000 tis. Kč (1 600 tis. Kč + 2 400 tis. Kč).

Následný postup při vykázání zakázky je analogie předchozího příkladu. Nejprve musí podnik spočítat dle vztahu (3.1) procento dokončení.

$$\text{Procento dokončení} = 4\,000 / 4\,750 \cong 84\%$$

Dále musíme vypočítat výši tržeb, které společnost vykáže v druhém roce. Pro výpočet použijeme vzorec (3.3).

$$\text{Výše vykázaných tržeb v 2. roce} = (5\,000 \cdot 84\%) - 1\,600 = 2\,600 \text{ tis. Kč}$$

Jak budou na konci druhého roku vypadat výkazy, je ukázáno v Tab. 3.6.

Tab. 3.6: Metoda nulového zisku - výkazy v druhém roce v tis. Kč

ROZVAHA		VÝSLEDOVKA	
Pohledávka	4 200	Náklady	2 400
	Dodavatelé 4 000		Výnosy 2 600
	VH 200		VH 200

TŘETÍ ROK:

V tomto roce bude podnik postupovat obdobně, jako tomu bylo v předchozím příkladu.

c) Ztrátová zakázka

Podnik KONSTRUKCE, a.s. získal zakázku na výstavbu mostu na dálnici D1. Aby tato společnost danou zakázku vyhrála, nasadila strategii nejnižší ceny, která jí z této smlouvy přinese ztrátu. Záměr podniku je však vstoupit na nový trh, proto je pro ně tato ztráta únosná. Výstavbu zahájili v roce 2010 a stavba bude trvat 3 roky. Podnik očekává celkové náklady v hodnotě 5 000 tis. Kč a celkové tržby ze zakázky ve výši 4 700 tis. Kč.

Hned v okamžiku zahájení výstavby se ve výkazech společnosti objeví očekávaná ztráta v částce 300 tis. Kč, jak je ukázáno v Tab.3.7.

Tab. 3.7: Ztrátová zakázka - výkazy v okamžiku zahájení zakázky v tis. Kč

ROZVAHA		VÝSLEDOVKA	
	Závazek 300	Náklady ¹⁹ 300	Výnosy 0
	VH -300		VH -300

¹⁹ Očekávaná ztráta ze zakázky vykázaná okamžitě.

KONEC PRVNÍHO ROKU:

Společnost v průběhu prvního roku vynaložila skutečné náklady na zakázku ve výši 150 tis. Kč. Dále se také zjistilo, že očekávaná ztráta bude vyšší, a to v částce 400 tis. Kč. Ke konci prvního období proto bude muset podnik vykázat následující, viz Tab. 3.8.

Tab. 3.8: Ztrátová zakázky - výkazy na konci prvního roku v tis. Kč

ROZVAHA		VÝSLEDOVKA	
	Dodavatelé 150	Náklady 250	Výnosy 0
	Závazek ²⁰ 250	N dosud	
	VH -400	provedené 150	
			VH -400

Ve standardu IAS 11 však nenajdeme konkrétní instrukce, jak ztrátu ve výsledovce zachytit. Výsledovka by tak mohla obsahovat následující položky, viz Tab. 3.9.

Tab. 3.9: Výkaz zisku a ztráty jiným způsobem zachycení ztráty v tis. Kč

VÝSLEDOVKA	
Náklady 400	Výnosy 150
N dosud	
provedené 150	
	VH -400

KONEC DRUHÉHO ROKU:

V průběhu druhého roku společnost vynaložila náklady na zakázku v částce 3 000 tis. Kč. Celou ztrátu podnik už vykázal v prvním období, bude nyní výsledek hospodaření ze zakázky nulový.

Ve výkazech se tyto skutečnosti na konci druhého roku zachytí dle Tab. 3.10.

²⁰ Položka závazek znamená, kolik musí ještě společnost odpracovat a zároveň tuto částku nemůže vyúčtovat odběrateli. V našem příkladu je očekávaná ztráta 400 tis. Kč a 150 tis. Kč již bylo odpracováno.

Tab. 3.10: Ztrátová zakázka - výkazy na konci druhého roku v tis. Kč

ROZVAHA		VÝSLEDOVKA	
Pohledávka	2 750	N dosud provedené	Výnosy 3000
	Dodavatelé 3150		
	Neroz. zisk -400		
	VH 0		VH 0

Shrneme-li si výsledky propočtů ztrátové zakázky, pak podnik ve druhém roce vykáže skutečně vynaložené náklady ve výši 3 000 tis. Kč, tomu budou odpovídat výnosy a výsledek hospodaření v tomto období tak bude nula. V položce nerozdělený zisk se promítla ztráta z předchozích let a ve výkazech se objevily dvě rozvahové položky – dodavatelé a přibyla také položka pohledávka. Položka *dodavatelé* nám značí sumu skutečně vynaložených nákladů na zakázku. Položka *pohledávka* říká, kolik práce společnost na zakázce provedla a může ji odběrateli vyúčtovat. Je to tedy jeho zasloužená částka. Protože podnik skutečně odpracoval 3 150 tis. Kč, ale ztráta, kterou nelze odběrateli vyúčtovat činí 400 tis. Kč, vykáže pohledávku ve výši 2 750 tis. Kč. Pokud by podnik tuto částku odběrateli vyúčtoval, nedojde k žádné změně ve výsledovce, pouze se změní struktura aktiv v rozvaze.

3.1.7 Požadavky na zveřejnění

Z výše uvedených příkladů je patrné, jaké položky se budou objevovat v účetních výkazech společností vykazujících dlouhodobé zakázky.

Podnik však musí brát na zřetel i několik požadavků na zveřejnění, které jsou v IAS 11 uvedeny. „Podnik by měl:

- vykázat výši výnosů ze smlouvy vykázanou jako výnos za období,
- popsat metody použité k určení výnosu ze smlouvy vykázaného v období,
- popsat metody použité k určení stupně rozpracovanosti nedokončené smlouvy“, jak uvádí Paseková, Strouhal (2012, str. 169).

K datu účetní závěrky by taktéž měla společnost uvést k veškerým nedokončeným smlouvám následující údaje:

- „*souhrnnou částku vynaložených nákladů a vykázaných zisků (minus vykázané ztráty) k datu,*
- *výši přijatých záloh,*
- *částku zádržného*“, jak uvádí Paseková, Strouhal (2012, str. 169).

A kromě uvedených údajů by měl podnik vykazovat taktéž hrubé částky pohledávky či závazku, podle toho, zda se jedná o částky, které dluží zákazníci za smluvní práci nebo zda dodavatel dluží zákazníkům za smluvní práci, jak uvádí Paseková, Strouhal (2012).

V této kapitole jsme si ukázali, jak přistupovat k účtování a vykázání dlouhodobých kontraktů podle systému IAS/IFRS. Domnívám se, že tímto přístupem je problematika dlouhodobých zakázek vhodně řešena, neboť při jejich zachycení podnik vychází prvotně z očekávaného výsledku stavební smlouvy, na jejímž základě musí postupovat v souladu s výše uvedenými metodami. Podstatou IAS 11 je vykázat v daném období v případě ziskové smlouvy jen část zisku, a to takovou výši, která je zasloužená. Jinými slovy takovou částku, která se váže k dosud odpracovaným výkonům na zakázce a nikoliv takovou, která se vztahuje např. k dílčím fakturacím. Dle českých účetních předpisů tomu tak není, proto se v následující kapitole zaměříme na zachycení těchto kontraktů v ČR, abychom mohli případné rozdíly následně analyzovat a posoudit.

3.2 Zachycení dlouhodobých zakázek v účetnictví podle českých právních předpisů

Při vykazování dlouhodobých kontraktů podle českých právních předpisů narazíme na skutečnost, že není problematika dlouhodobých zakázek v české účetní legislativě nikde samostatně řešena. Neexistuje tedy žádný podobný standard, dokonce ani samostatný paragraf ve vyhlášce, jako je tomu v případě IAS/IFRS.

Jelikož není oblast dlouhodobých zakázek podle české legislativy nijak upravena, musíme si vystačit s obecným ustanovením o vykazování výnosů. Budeme tedy na smlouvy o zhotovení v jakémkoliv stupni rozpracovanosti pohlížet jako na běžnou nedokončenou výrobu.

Podle mého názoru už zde je patrný velký nedostatek při vykázání dlouhodobých zakázek podle českých předpisů. Zakázky se promítnou v zásobách. Ty jsou však součástí oběžných aktiv, a když se zamyslíme nad délkou trvání dlouhodobých zakázek, již z pouhého názvu docházíme k závěru, že tyto zakázky nebudou dokončeny v průběhu jednoho roku. Jejich charakter tedy v žádném případě neodpovídá oběžnému majetku, který se spotřebovává do jednoho roku. Z podnikové praxe ale budeme rovněž za dlouhodobou zakázku považovat takovou, která přechází z jednoho účetního období do druhého a k rozvahovému dni nebyla dokončena.

V následujících kapitolách se zaměříme na výnosy a náklady související se zakázkou z pohledu českých účetních předpisů a uvedeme možnosti, jakými můžeme dlouhodobé zakázky v účetnictví zachytit.

3.2.1 Účetní zachycení dlouhodobých zakázek

O nákladech souvisejících se zakázkou bude podnik účtovat na základě akruální báze, což znamená s časovou a věcnou souvislostí do období, do kterého dané náklady patří.

Výnosy z dlouhodobých zakázek budeme dle českých účetních předpisů účtovat buď jako **tržby** na účet 601 – *Tržby za vlastní výrobky* či 602 – *Tržby z prodeje služeb* anebo jako **změna stavu nedokončené výroby** na účet 611 – *Změna stavu nedokončené výroby*. Případně se může použít také účet 384 – *Výnosy příštích období*.

O tržbách však podniky mohou účtovat až v případě dílčí fakturace, která se váže k zhotovené a předané části díla nebo až v případě konečné faktury, kdy je celé dílo dokončeno a předáno. Zmínku o dílčí fakturaci nenajdeme ani v ustanoveních zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ani v českých účetních předpisech a z této skutečnosti lze vyvodit, že k okamžiku uskutečnění účetního případu (zhotovení díla) dochází až ukončením díla a jeho předáním. To by v účetnictví znamenalo, že bychom dílčí fakturu, která se neváže k předání a převzetí určité smluvní části díla, neměli považovat za výkon a účtovat ji do tržeb, jak uvádí Louša (2011, [online]).

Zisk ze zakázky by tak společnost měla vykázat pouze v období, kdy dochází k částečnému, resp. konečnému předání a převzetí díla a fakturuje tento výkon odběrateli.

V rozvaze se dlouhodobé zakázky zachytí, jak již bylo zmíněno, jako zásoby na účtu nedokončená výroba ve výši vlastních nákladů. V případě dílčích fakturací bude o přírůstku nedokončené výroby podnik účtovat tehdy, když náklady převýší tržby z této fakturace. Stav účtu nedokončené výroby pak můžeme obecně zjistit pomocí následujícího vzorce:

$$NV = N_V - PV \quad (3.7)$$

Kde: NV je nedokončená výroba,

N_V jsou náklady dosud vynaložené na zakázku,

PV jsou postupná vyúčtování neboli dílčí fakturace.

Pokud budou dlouhodobé zakázky vyfakturovány postupně podle dílčích plnění, vykáže společnost, jak bylo řečeno výše, poměrný zisk ze zakázky ve výsledovce daného období. Prakticky tedy zjistíme stav účtu nedokončené výroby následujícím způsobem:

$$NV = N_V - PV + Z_{DF} \quad (3.8)$$

Kde: NV je nedokončená výroba,

N_V jsou náklady dosud vynaložené na zakázku,

PV jsou postupná vyúčtování neboli dílčí fakturace,

Z_{DF} je zisk/ztráta vztahující se k dílčí fakturaci.

Tento zisk, příp. ztrátu související s dílčím plněním zakázky můžeme určit např. podle vztahu (3.9).

$$Z_{DF} = DF \cdot (1 - CPN/CPT) \quad (3.9)$$

Kde: Z_{DF} je zisk/ztráta vztahující se k dílčí fakturaci,
 DF je dílčí fakturace,
 CPN jsou celkové plánované náklady,
 CPT jsou celkové plánované tržby.

Mohla by také nastat situace, kdy by podnik očekával, že ze zakázky vyplynou **ztráty**. V tom případě je nutné tuto očekávanou ztrátu uznat okamžitě v období, kdy byla zjištěna, jako náklad a dle české legislativy musí společnost vytvářet opravnou položku k nedokončené výrobě. Jak vypočítat tuto opravnou položku, ale účetní předpisy neřeší, jak uvádí Kříž a spol. (2009, [online]).

Protože způsob, jakým bude podnik dlouhodobé zakázky v ČR účtovat, **závisí na formě smluvního ujednání**, jak uvádí Kříž a spol. (2009, [online]), uvedeme si několik možností ujednání dlouhodobých zakázek.

Můžeme uvést tři základní druhy smluv o zhotovení z hlediska průběhu fakturace, platebních podmínek a způsobu předání stavebních prací a celého díla, jak uvádí Botek (2007, [online]). Ty jsou následující:

- 1) zakázka je vyfakturována jako celek po jejím dokončení, předání a převzetí investorem;
- 2) v průběhu zakázky jsou objednatelem hrazeny dílčí zálohy na budoucí fakturaci a zakázka je vyfakturována jako celek po jejím dokončení, předání a převzetí investorem;
- 3) dochází k zpravidla měsíční fakturaci skutečně vykonaných prací na základě zjišťovacích protokolů²¹ nebo dílčích předávacích protokolů²². Po předání a převzetí díla zhotovitel vystaví konečnou fakturu.

²¹ Neboli protokolů o provedených pracích, které zachycují provedené práce za sledované období.

²² Na jejich základě investor přebírá dílo, včetně všech rizik souvisejících s jeho provozem a v němž jsou uvedeny případné vady a nedodělky.

Věnujme nyní pozornost třetí variantě – dílčí (postupné) fakturaci, neboť je tato možnost z hlediska účetnictví a daní v praxi nejvíce problematická.

3.2.2 Dílčí fakturace zakázky

U dílčí fakturace zakázky v podstatě dochází k tomu, že zaplacení celkové ceny díla je domluveno na více splátek splatných před jejím dokončením. Dílo je však ukončeno až jeho předáním a převzetím.

Jak již bylo řečeno, k okamžiku uskutečnění účetního případu dochází až ukončením díla a jeho předáním, což znamená, že v případě, kdy touto dílčí fakturací nedochází k předání a převzetí části díla, neměla by společnost tuto fakturu účtovat do tržeb.

U smluvního ujednání, kdy dochází k postupné fakturaci díla, se můžeme v praxi nejčastěji setkat se dvěma odlišnými způsoby účetního řešení. A přitom oba tyto způsoby nejsou v rozporu s českou účetní legislativou, jak uvádí Botek (2007, [online]). Uvedme si, jak bude u obou variant vypadat účetní zachycení.

a) Zachycení do výnosů příštích období

První variantou, jakou můžeme účetně postupovat, je považovat veškeré dílčí fakturace za výnosy příštích období až do okamžiku dokončení zakázky, jejího předání a převzetí. Tento účetní případ zachytíme na vrub účtu 311 – *Odběratelé* a podvojným zápisem ve prospěch účtu 384 – *Výnosy příštích období*, příp. 343 – *DPH* u plátců. Nesmíme zapomenout, že dílčí fakturace představuje zdanitelné plnění ve smyslu zákona o DPH. Na konci účetního období, resp. k rozvahovému dni je pak zakázka zaúčtována formou nedokončené výroby do výnosů zápisem na vrub účtu 121 – *Nedokončená výroba* a ve prospěch účtu 611 – *Změna stavu nedokončené výroby*, jak uvádí Botek (2007, [online]).

Tímto postupem je v podstatě veškerý zisk ze zakázky ve výši rozdílu mezi výnosy příštích období a stavem nedokončené výroby vykázán až v okamžiku dokončení díla. Tato skutečnost má dopad samozřejmě na daň z příjmů, kdy bychom zdaňovali zadržené výnosy až v okamžiku dokončení zakázky, jak uvádí Botek (2007, [online]).

Tento postup na jedné straně striktně odpovídá české legislativě (jmenovitě ČÚS č. 001) a okamžikem zaúčtování výnosů je tak splnění dodávky neboli předání díla.

Do tohoto okamžiku společnost vykazuje pouze nedokončenou výrobu, a to bez ohledu na stupeň dokončení zakázky, jak uvádí Botek (2007, [online]).

Na straně druhé však může docházet k významnému zkreslení účetních výkazů. Dlouhodobá zakázka zpravidla trvá několik let a společnost touto metodou v průběhu jejího plnění vykazuje nulový výsledek hospodaření a vysoký stav nedokončené výroby a výnosů příštích období, jak tvrdí Botek (2007, [online]).

b) Zachycení standardně do výnosů

Druhou variantou, která je v praxi používána při zachycení zakázek s dílčí fakturací, je účtování těchto postupných fakturací přímo do výnosů na vrub účet *311 – Odběratelé* a podvojným zápisem ve prospěch účtu *601 – Tržby za vlastní výrobky* či *602 – Tržby z prodeje služeb*, příp. *343 – DPH*. Na konci účetního období by společnost měla zjistit, zda došlo k fakturaci jednotlivých zakázek a zda je nutné vyčíslit a vykázat nedokončenou výrobu, která souvisí s nevyfakturovanými provedenými výkony, jak tvrdí Botek (2007, [online]).

Tento postup, oproti zachycení prostřednictvím výnosů příštích období, preferuje ustanovení § 7 zákona o účetnictví, podle kterého se lze od stanovených účetních postupů odchýlit, pokud je to za účelem věrného a poctivého obrazu účetní jednotky podle Botka (2007, [online]).

Tím, že touto variantou uznáváme zisk z dílčí fakturace průběžně, setkáváme se zde s problémem kolísání míry ziskovosti v průběhu zakázky, kterým roste riziko budoucích ztrát. Je to dáno zejména kvůli rozdílné ziskovosti u jednotlivých částí zakázky. Tento problém však může být jednoduše eliminován, pokud je cena sjednána za jednotku výkonu, jak uvádí Botek (2007, [online]).

V případě, že se smluvní strany dohodnou na hrazení záloh, budou se tyto **zálohové faktury** účtovat rozvahově na základě přijaté platby na vrub účtové skupiny *2 – Peníze* s podvojným zápisem ve prospěch účtu *324 – Přijaté zálohy*. Zálohy se následně započtou s dílčími fakturami, příp. až konečnou fakturou.

Tím, že české právní předpisy konkrétně účetní řešení dlouhodobých zakázek nijak neupravují, je zde prostor pro společnosti, aby si dle své vnitropodnikové směrnice tento postup v účetnictví stanovily. Přesto by měly být základní požadavky na účetní zachycení dodrženy a podnik by měl v souvislosti s dlouhodobými kontrakty účtovat o nedokončené výrobě a zisk ze zakázky vykázat až po jejím dokončení a předání.

Jak bychom postupovali v účetnictví v případě dílčích fakturací dle výše uvedených možností, si ukážeme na fiktivním zjednodušeném příkladu.

Podnik KONSTRUKCE, a.s. zahájil v roce 2010 výstavbu mostu na dálnici D1. Stavba bude trvat 3 roky. Cena díla je smluvně dohodnuta ve výši 2 500 tis. Kč, a je očekáván zisk ze zakázky ve výši 200 tis. Kč.

V Tab. 3.11 jsou zachyceny účetní případy, které v průběhu zakázky nastaly, a je ukázáno, jakým způsobem by podnik dle výše uvedených možností účetně postupoval.

Tab. 3.11: Účetní řešení dle české účetní legislativy

Č.	Účetní případ	Částka v tis. Kč	Varianta a)		Varianta b)	
			MD	D	MD	D
Rok 2010						
1	Spotřeba materiálu na zakázku	1 000	501	112	501	112
2	Zaplacená záloha	300	221	324	221	324
3	Mzdy na zakázku	200	521	331	521	331
4	SZP ke mzdám	68	524	336	524	336
5	Dílčí fakturace	1 400	311	384	311	601
6	Zápočet zálohy s dílčí fakturou	300	324	311	324	311
7	Úhrada dílčí faktury	1 100	221	311	221	331
8	Zakázka k rozvahovému dni neukončena - účtování o NV	1 268	121	611	-	-
Rok 2011						
1	Mzdy na zakázku	200	521	331	521	331
2	SZP ke mzdám	68	524	336	524	336
3	Dílčí fakturace	300	311	384	311	601
4	Úhrada dílčí faktury	300	221	311	221	311
5	Zakázka k rozvahovému dni neukončena - účtování o NV	268	121	611	-	-
Rok 2012						
1	Mzdy na ukončení zakázky	200	521	331	521	331
2	SZP ke mzdám	68	524	336	524	336
3	Materiál na zakázku	500	501	112	501	112
4	Konečná faktura za dílo celkem:	2 500	-	601	-	-
	- rozpuštění VPO	1 700	384	-	-	-
	- zbytek vyúčtován odběrateli	800	311	-	311	601
5	Úhrada konečné faktury	800	221	311	221	311
6	Změna stavu NV	1 536	611	121	-	-

Tyto účetní postupy jsou však pouze teoretické a v podnikové praxi se s nimi běžně nesetkáme. Většinou jsou používány různé modifikace těchto postupů, jak bude ukázáno v poslední kapitole. Nyní však zaměříme pozornost na analýzu rozdílů mezi přístupy vykázání a účetování dlouhodobých zakázek dle IAS/IFRS a Českých účetních standardů (dále CAS).

3.3 Rozdíly ve vykázání dlouhodobých zakázek

V předchozích kapitolách jsme si uvedli, jak nahlížet a vykazovat dlouhodobé zakázky podle IAS/IFRS a podle českých právních předpisů. Nyní si shrneme rozdíly v jejich odlišném pojetí a zaměříme se na teoretické dopady do hospodaření podniků.

3.3.1 Rozdíly v právní úpravě

Podle IAS/IFRS existuje speciální úprava dlouhodobých zakázek, podle které se vždy přednostně řídíme, a tou je IAS 11 – Stavební smlouvy. IAS 11 se pak vztahuje na smlouvy s pevnou cenou a smlouvy typu náklad plus přírážka. V oblastech, které nejsou tímto standardem řešeny, postupujeme podle Koncepčního rámce IFRS, případně jiných standardů, které nám poskytnou odpovědi u specifických problémů při vykazování dlouhodobých kontraktů. Můžeme tedy říci, že podle IAS/IFRS existují podrobná pravidla pro úpravu této problematiky.

V ČR je opak pravdou. V českých právních předpisech nenajdeme žádnou speciální účetní úpravu pro oblast stavebních smluv. Podniky se tak musí řídit zejména obecným ustanovením o vykazování výnosů.

3.3.2 Rozdíly ve výsledkovém účtování

Přístup ve výsledkovém účtování obou systémů je velmi odlišný. Důvodem je těsná vazba českého účetnictví na daně. Můžeme říci, že v systémech, které jsou daňově orientované, jako je tomu v ČR, existuje menší snaha jejich tvůrců o omezování podniků v oblasti vykazování výnosů. Pokud není dostatečná úprava v této oblasti, společnosti mohou vykázat výnosy např. v neoprávněné výši nebo předčasně a budou z nich odvádět daně, což je v podstatě cílem daňově orientovaného účetního systému, jak uvádí Krupová (2009).

Naproti tomu v IFRS je snahou vykazovat v daném účetním období pouze výnosy, které jsou skutečně zasloužené, a zároveň tím předejít tzv. kreativnímu účetnictví v oblasti výnosů vzhledem k tomu, že IFRS nejsou daňově orientovaným systémem, jak tvrdí Krupová (2009).

Podle přístupu IFRS se do výnosů z dlouhodobých zakázek zahrnuje poměrná část zisku dle procenta dokončení, pokud podnik očekává zisk ze zakázky. Pokud nelze výnosy ze smlouvy spolehlivě určit, zakázka se zachytí dle tzv. metody nulového zisku. A pokud podnik bude očekávat ztrátu, nezbyvá mu nic jiného, než ji vykázat okamžitě. Tzv. metoda dokončené smlouvy uplatňovaná v ČR není povolena. Vykazování výnosů a nákladů týkajících se dlouhodobých zakázek tak závisí na spolehlivosti odhadu výsledku smlouvy. Případná dílčí fakturace se účtuje pouze rozvahově a z tohoto důvodu se neúčtuje ani o časovém rozlišení výnosů, jako je tomu v CAS.

Česká právní úprava nepovoluje uplatňování metody procenta dokončení. Výnosy jsou obecně uznávány na základě dohodnutých termínů, což znamená buď po celkovém dokončení díla, nebo po dokončení jednotlivých částí výstavby. Způsob tedy závisí na smluvním ujednání a obvykle má formu tzv. metody dokončené smlouvy. Případné očekávané ztráty je podobně jako dle IAS/IFRS v českém účetnictví nutné zachytit do nákladů ihned v období, kdy byly zjištěny. Pokud by nastala tato situace, musí podnik vytvářet opravnou položku k nedokončené výrobě. Jak vypočítat tuto opravnou položku ale účetní předpisy neřeší.

Oběma koncepcemi je tak zásadně odlišným způsobem vnímáno postupné zachycení výše zisku v jednotlivých letech, kdy zakázka probíhá. Podle koncepce IFRS se požaduje vykazovat zisk průběžně s postupem naplňování smlouvy, v nulové výši zpravidla jen v počátečních fázích kontraktu. V ČR je situace jiná. Nemusí se jednat o zasloužený zisk, který podnik v průběhu ze zakázky vykáže, příp. účtuje formou časového rozlišení výnosů, čímž zadržuje zisk ze zakázky až do okamžiku předání a převzetí díla.

Jelikož je pro podniky zisk zásadním faktorem, níže si graficky znázorníme, jak bude **obecně zisk ze zakázky průběžně vykazován podle jednotlivých způsobů vykazování**. Nebudeme brát v potaz existenci ztráty.

a) Metoda procenta dokončení (IAS/IFRS)

Metodu procenta rozpracovanosti můžeme použít jen podle IAS/IFRS, a to v případě, že výsledek smlouvy lze spolehlivě odhadnout. Výnosy a náklady související se smlouvou pak musí být vykázány podle stupně rozpracovanosti díla k datu účetní závěrky. Zisk, který plyne ze zakázky, je tak rozložen do více účetních období, a to v úměrné výši dle nákladů v jednotlivých obdobích.

Pokud by bylo zřetelné, že celkové náklady převýší celkové výnosy ze stavební smlouvy, musí být tato očekávána ztráta okamžitě vykázána jako náklad.

V ČR tato metoda není relevantní.

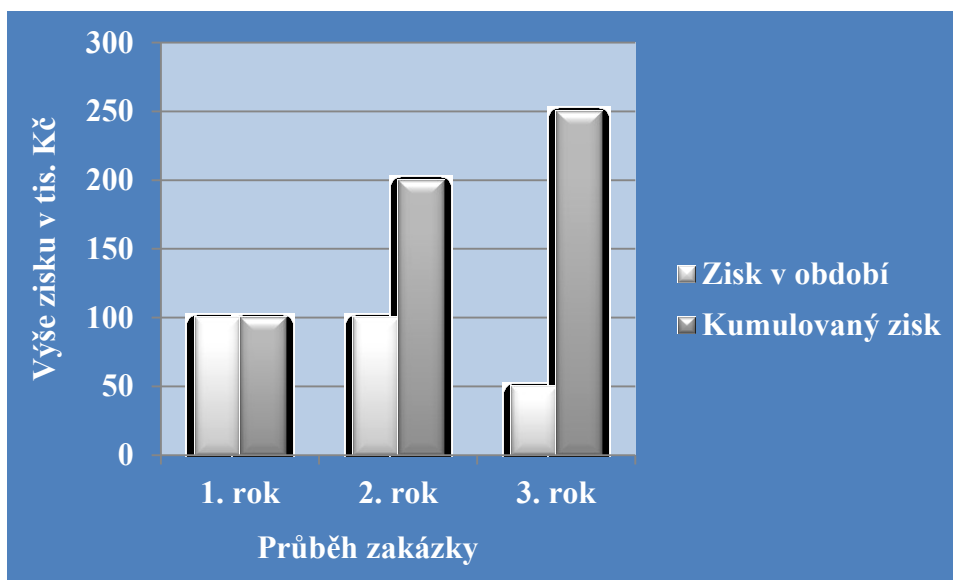
Vezmeme-li částky vypočítané v příkladu na tuto metodu v předchozí kapitole, získáme následující údaje, viz Tab. 3.12.

Tab. 3.12: Metoda procenta dokončení - vstupní údaje v tis. Kč

Položky	1. rok	2. rok	3. rok
Náklady vynaložené v období	1 600	2 400	700
Tržby vykázané v období	1 700	2 500	800
Zisk v období	100	100	100
Kumulované náklady	1 600	4 000	4 750
Kumulované tržby	1 700	4 200	5 000
Kumulovaný zisk	100	200	250

Pro lepší znázornění vývoje zisku ze zakázky jsou dané údaje zachyceny v Grafu 3.1, který je tvořen kumulovanými hodnotami.

Graf 3.1: Vývoj zisku v průběhu zakázky metodou procenta dokončení v tis. Kč



b) Metoda nulového zisku (IAS/IFRS)

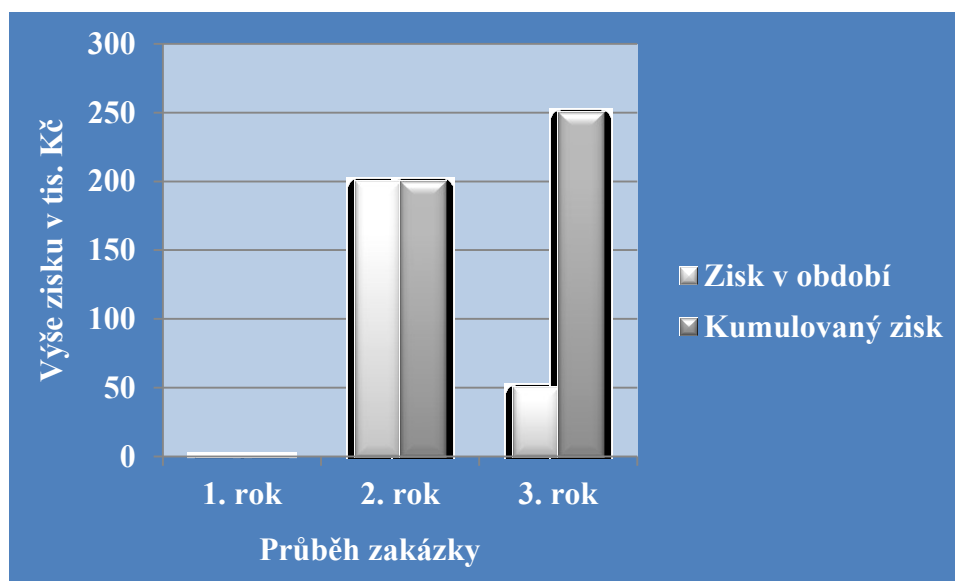
Pokud podnik vykazuje dlouhodobé zakázky metodou nulového zisku, účtuje v průběhu plnění smlouvy o výnosech a nákladech ve stejné výši, tzn. na úrovni vlastních nákladů. Jakmile již lze odhadnout zisk, musí podnik začít vykazovat zakázku dle metody procenta dokončení.

Opět budeme pracovat s údaji vypočtenými v příkladu na metodu nulového zisku v předchozí kapitole. Údaje shrnuje Tab. 3.13. Jak se bude vyvíjet zisk, je ukázáno v Grafu 3.2.

Tab. 3.13: Metoda nulového zisku - vstupní údaje v tis. Kč

Položky	1. rok	2. rok	3. rok
Náklady vynaložené v období	1 600	2 400	750
Tržby vykázané v období	1 600	2 600	800
Zisk v období	0	200	50
Kumulované náklady	1 600	4 000	4 750
Kumulované tržby	1 600	4 200	5 000
Kumulovaný zisk	0	200	250

Graf 3.2: Vývoj zisku v průběhu zakázky metodou nulového zisku v tis. Kč



c) Metoda dokončené smlouvy (ČR)

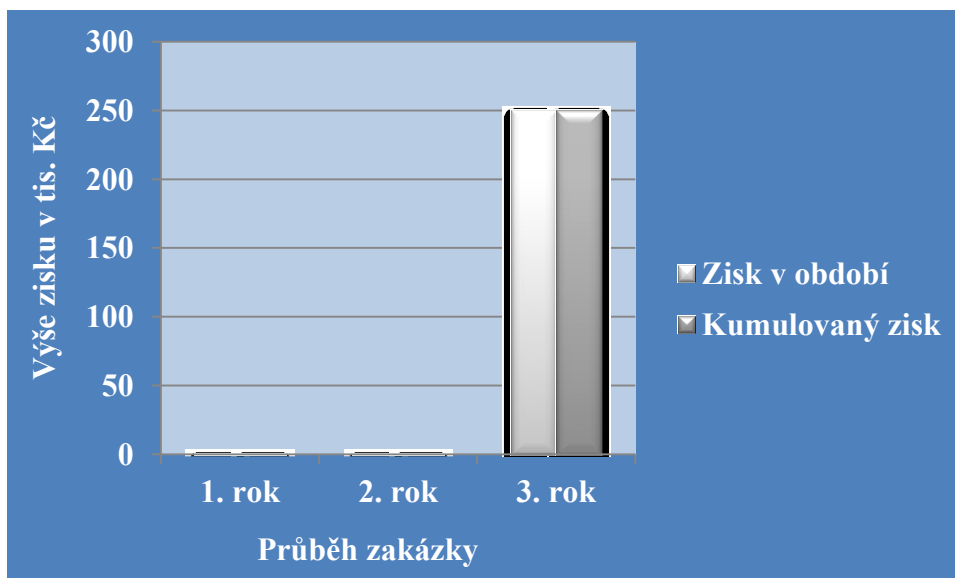
Při zachycení dlouhodobých zakázek v ČR budou společnosti v průběhu plnění smlouvy účtovat o skutečně vynaložených nákladech na zakázku a do výnosů zachytí v ocenění ve vlastních nákladech nedokončenou výrobu. V průběhu zakázky tak nebudou ze zakázky vykazovat žádný zisk a tento zisk se projeví ve výkazech až v období jejího dokončení při konečné fakturaci. Nebereme teď v potaz ani zálohy či fakturace dílčích plnění. Tuto metodu v případě vykazování podle IAS/IFRS nelze použít.

Mějme k dispozici tyto údaje, viz Tab. 3.14. Vývoj zisku je následně zachycen v Grafu 3.3.

Tab. 3.14: Metoda dokončené zakázky - vstupní údaje v tis. Kč

Položky	1. rok	2. rok	3. rok
Náklady vynaložené v období	1 600	2 400	750
Výnosy vykázané v období	1 600	2 400	1 000
Zisk v období	0	0	250
Kumulované náklady	1 600	4 000	4 750
Kumulované výnosy	1 600	4 000	5 000
Kumulovaný zisk	0	0	250

Graf 3.3: Vývoj zisku v průběhu zakázky metodou dokončení



V předchozích odstavcích jsme si ukázali, jak se bude vyvíjet zisk ze zakázky různými způsoby zachycení. **Vycházeli jsme přitom ze stejných výchozích údajů.**

Jednoznačně nejlepší variantou z hlediska věrného obrazu účetnictví **je přístup dle IFRS**, kdy se zisk ze zakázky vykazoval průběžně podle stupně dokončení. Je tak zřejmý důraz IFRS na vykazování nákladů, výnosů a zisku podle skutečně odvedené práce, tudíž nemají podniky takovou možnost s výsledkem hospodaření a následnou daní manipulovat. Avšak i tato metoda má své nevýhody, a to v souvislosti se značnou volností, neboť se tržby vykazují na základě odhadů celkových očekávaných tržeb a celkových očekávaných nákladů. Přesto, že by měly být tyto odhady dle IAS 11 co nejspolehlivější, aby podniky co nejvěrohodněji mohly zobrazit svoji skutečnou situaci, některé podniky mohou tuto volnost využít a záměrně zkreslovat odhady a vytvářet tak výsledek, který si přejí, avšak s realitou má jen málo společného. Můžeme uvést např. společnost Enron, která podváděla také v oblasti dlouhodobých zakázek, u nichž vykazovala vysoká procenta dokončení a tudíž i vysoké zisky u zakázek, které nebyly ani zahájeny, jak uvádí Krupová (2009).

Metoda nulového zisku používaná IFRS je pak pouze variantou v případě, že v počátku zakázky nelze odhadnout celkové náklady, výnosy a zisk ze zakázky. Je to z důvodu opatrnosti. Proto v prvním roce nedochází k vykázání zisku, ale v letech následujících, kdy už podnik je schopen částky odhadnout, postupuje metodou procenta dokončení, takže opět se zisk bude vykazovat průběžně.

V ČR je situace jiná a záleží na smluvním ujednání. Jelikož zde nemáme žádný právní předpis, který by se specializoval na dlouhodobé zakázky a podnik tak musí účtovat o nedokončené výrobě, zisk se mu ve výkazech projeví až v období dokončení díla nebo příp. v období, kdy fakturuje za dílčí dokončení a předání díla. Není zde souvislost se skutečnými náklady, které byly vynaloženy na zakázku, ale záleží zpravidla na částce, která byla vyfakturována.

3.3.3 Rozdíly v ocenění zakázky

Podle českých účetních předpisů zachycujeme průběh dlouhodobé zakázky pomocí účtu nedokončená výroba, a to v ocenění od úrovně přímých nákladů, až po vlastní náklady výroby, včetně možnosti promítnou do ocenění i náklady správní režie. Tuto kapitalizaci správních nákladů do ocenění zásob podniky zpravidla umožňují jen ve velmi výjimečných případech, např. za splnění podmínky dlouhodobé výroby nad 12 měsíců.

Naproti tomu podle koncepce IFRS nelze náklady správní režie přiřadit k dané zakázce.

Opačná situace nastává u výpůjčních nákladů (úrocích z úvěru), kdy v případě české legislativy tyto výpůjční náklady nevstupují do ocenění zásob, ale z pohledu IFRS (konkrétně IAS 23 – Výpůjční náklady) je do ocenění dlouhodobě pořizovaných zásob zahrnujeme.

3.3.4 Rozdíly v účtování dlouhodobých zakázek

Jak jsme si už řekli, v účtování dlouhodobých zakázek podle IAS/IFRS a CAS nacházíme řadu odlišností. Pro upřesnění a lepší přehlednost je v Tab. 3.15 shrnuto, jak bychom podle obou přístupů v konkrétních situacích účetně postupovali.

Tab. 3.15: Účtování dlouhodobých zakázek dle IAS/IFRS a CAS

Popis	IFRS		CAS	
	MD	D	MD	D
Vykázané výnosy z dlouhodobých smluv	315	603	-	-
Účtování o nedokončené výrobě	-	-	121	611
Zaplacená záloha	221	315	221	324
Postupná (dílčí) fakturace smluv	311	315	311	601, 602/384
Zápočet zálohy s dílčí fakturou	315	311	324	311
Výdaje budoucí aktivity	315	321	381	321
Tvorba rezerv - ve smyslu výnosů příštích období	-	-	554	459
Zádržné	31x	311	31x	311

Za největší rozdíl můžeme uvést účtování ve výnosech zakázky. Dle IFRS rovnou účtujeme na účet tržeb, např. 603 – Tržby z dlouhodobých zakázek a je tady absence vykazování nedokončené výroby. V ČR, tím, že nemáme žádnou speciální úpravu této problematiky, si musíme vystačit s účtováním nedokončené výroby, příp. tržby zaúčtujeme při dílčí fakturaci.

3.3.5 Další rozdíly

V oblasti kombinace smluv či segmentace smlouvy zjistíme, že je tato problematika řešena pouze IAS/IFRS, v české legislativě ji nenajdeme.

Další oblastí, ve které najdeme odlišnost, je klasifikace a výše rozvahových položek týkajících se dlouhodobých smluv. V případě IAS/IFRS vykazujeme dlouhodobou zakázku jako pohledávku (nároky vůči odběratelům ze stavebních smluv) nebo jako závazek (nároky odběratelů ze stavebních smluv). Dle českých právních předpisů vykážeme dlouhodobou zakázku v rozvaze jako nedokončenou výrobu v sekci zásoby.

Jak tedy dlouhodobé zakázky v účetnictví podle přístupu IAS/IFRS i dle českých předpisů zachycovat jsme si v této kapitole teoreticky ukázali a rovněž jsme věnovali pozornost rozdílům mezi přístupy uvedených systémů. V kapitole, která bude následovat, bude už konkrétně ukázáno, jak k vykazování dlouhodobých zakázek v praxi přistupují různé společnosti v CAS a uvedeme i řešení dle IAS/IFRS.

4. KONFRONTACE A ANALÝZA VYBRANÝCH DLOUHODOBÝCH ZAKÁZEK

V poslední stěžejní kapitole práce se zaměříme na konfrontaci a analýzu dvou vybraných dlouhodobých zakázek konkrétní stavební společnosti v Ostravě. Uvedeme zkrácené znění smluvních podmínek včetně odhadovaných nákladů a výnosů vztahujících se k zakázkám. A protože v předchozích kapitolách jsme se již zabývali teoretickým zachycením dlouhodobých zakázek v účetnictví dle IAS/IFRS a české legislativy, zaměříme se v této kapitole na konkrétní účetní řešení v praxi různých podniků.

4.1 Konkrétní zakázky stavební společnosti

Mějme **dvě konkrétní zakázky** nejmenované stavební společnosti nazvané *Rekonverze plynojemů a Most Studenec*. Abychom se mohli detailněji těmito zakázkami zabývat, uvedeme si nejprve zkrácené znění daných smluv včetně souvisejících odhadů výsledkových veličin.

4.1.1 Rekonverze plynojemů

Nejmenovaná ostravská stavební společnost uzavřela **s českým investorem smlouvu o dílo**, ve které se zhotovitel (stavební společnost) zavazuje provést pro objednatele **realizaci projektu Rekonverze plynojemů** v Národní kulturní památce v Dolní oblasti Vítkovic na multifunkční aulu, 2. etapa rekonverze. – dodávka a montáž ocelové konstrukce hlediště a jeviště.

Součástí díla je také vybudování a zajištění zařízení staveniště a jeho provoz, zajištění vytýčení obvodu staveniště a inženýrských sítí (tras technické infrastruktury), likvidace odpadu, návrh provozních řádů a technických zařízení, provedení předepsaných zkoušek dle platných právních předpisů a technických norem, zajištění bezpečných přechodů a přejezdů přes výkopy pro zabezpečení přístupu a příjezdu k objektům, zajištění ochrany proti šíření prašnosti a nadměrného hluku, provedení veškerých geodetických

prací a případných doplňujících průzkumů souvisejících s provedením díla, zajištění zpracování všech případných dalších dokumentací potřebných pro provedení díla, atd.

Zhotovitel se zavazuje realizovat dílo v období od 12. 7. 2011 do 25. 1. 2012 a nejpozději poslední den lhůty řádně provedené dílo bez vad a nedodělků předat objednateli.

Cena za provedené dílo je stanovena dohodou smluvních stran a činí **bez DPH 26 300 120 Kč**.

Součástí sjednané ceny jsou veškeré práce a dodávky, poplatky, náklady zhotovitele nutné pro vybudování, provoz a demontáž zařízení staveniště a jiné náklady nezbytné pro řádné a úplné provedení díla. Součástí ceny jsou i práce a dodávky, které v zadávací dokumentaci nebo smlouvě uvedeny nejsou a zhotovitel jakožto odborník o nich vědět měl nebo mohl vědět.

Cena díla bude možné měnit pouze:

- *nebude-li některá část díla v důsledku sjednaných méněprací²³ provedena*, bude cena za dílo snížena, a to odečtením veškerých nákladů na provedení těch částí díla dle rozpočtu zhotovitele, které v rámci méněprací nebudou provedeny.
- přičtením veškerých nákladů na provedení těch částí díla, které *objednatel nařídil formou víceprací provádět nad rámec množství nebo kvality* uvedené v projektové dokumentaci nebo položkovém rozpočtu.
- *v případě změny výše DPH v důsledku změny právních předpisů.*

Zálohy na platby nejsou sjednány. Podkladem pro úhradu ceny za dílo budou faktury, které budou mít náležitosti daňového dokladu. Zhotovitel vystaví na měsíční zdanitelné plnění fakturu, jejíž nedílnou součástí bude soupis provedených prací a zjišťovací protokol. Po splnění díla zhotovitel provede a objednateli předá závěrečné vyúčtování, které doloží rekapitulací vystavených faktur a rekapitulací veškerých provedených prací, jež bude vystavena v souladu s odsouhlaseným položkovým rozpočtem a v členění dle položek.

Tato původní smlouva byla v průběhu výstavby následně doplněna dodatkem o rozšíření předmětu plnění, proto došlo ke zvýšení stanovené ceny díla, a to na částku **27 532 040 Kč bez DPH** a zároveň tím byla prodloužena realizace zakázky. Společnosti

²³ Méněpráce můžeme definovat jako práce, které jsou zahrnuty v předmětu díla dle smlouvy mezi příjemcem a zhotovitelem, ale jsou realizovány v menším nebo nulovém rozsahu (při zachování sledovaných parametrů projektu).

se také podařilo uspořít část nákladů vynaložených na zakázku, což v souvislosti s navýšením výnosů vedlo k rapidnímu nárůstu zisku ze zakázky oproti původnímu odhadu.

V Tab. 4.1 jsou zachyceny celkové plánované náklady, výnosy a výsledek hospodaření, které daná stavební společnost v souvislosti se zakázkou očekávala, a které se v jejím průběhu měnily.

Tab. 4.1: Vývoj odhadovaných veličin zakázky Rekonverze plynojemů v tis. Kč

	Rok 2011		Rok 2012	
	3. Q	4. Q	1. Q	duben
Plán tržeb	26 300	27 532	27 532	27 532
Plán nákladů	27 450	27 424	27 054	26 316
Plán VH	-1 150	108	478	1 216

Zdroj: podniková dokumentace, vlastní úprava

Než přejdeme k vykázaní této zakázky dle českých předpisů a dle IAS/IFRS, uvedeme si také zkrácené znění druhé zakázky – Most Studenec.

4.1.2 Most Studenec

Stavební společnost uzavřela **smlouvu o dílo se slovenským investorem na stavbu mostu na dálnici D1 Jablonov – Studenec**, konkrétně na část montáže ocelové konstrukce mostu.

Za součást montáže je považována také vykládka konstrukcí z dopravních prostředků na místě montáže, montážní pomůcky a montážní materiál, energie a technické plyny. Doprava, pronájem, montáž a demontáž potřebných podpěrných konstrukcí je také součástí předmětu díla.

Smluvní strany se dohodly na odevzdání hotového díla objednateli po jednotlivých částech (dilatačních celcích), přičemž tento celek musí být úplně dokončen a musí být úspěšně vykonané všechny potřebné kontroly a zkoušky ze strany kvality a technické kontroly.

Zhotovitel se v kontraktu zavázal, že začátek montáže bude ke dni 2. června 2009 a její ukončení a odevzdání díla 12. března 2010. Zároveň je však dohodnuto, že se termín pro odevzdání díla prodlužuje o dny, kdy není možné z důvodu nepříznivého

počasí vykonávat svářečské práce v souladu s platnými technickými normami, pokud toto nepříznivé počasí bude trvat déle než jeden den.

Celková cena za kompletně zrealizované dílo je stanovena jako cena kilogramová ve výši **0,67 Eur za 1 kg namontované ocelové konstrukce**, přičemž je rozhodná hmotnost bez nátěrů a jakýchkoli pomocných přípravků a přírážek. **Konkrétně činí 1 307 716 Eur bez DPH**, protože předpokládaná hmotnost ocelové konstrukce je 1 951 816 kg.

Dále je stanoveno, že součástí ceny za montáž nosné ocelové konstrukce díla je taktéž vykládka konstrukcí z dopravních prostředků na místě montáže, montážní pomůcky a materiál, energie a technické plyny, svařovací materiál, doprava, pronájem, montáž a demontáž podpůrné konstrukce, veškeré montážní mechanismy, náklady na vlastní zařízení staveniště, vypracování kontrolního a zkušebního plánu a technologických postupů montáže, a vykonávání potřebných zkoušek a kontrol.

Cena díla bude placena jak dílčími fakturami, tak fakturou závěrečnou. Dílčí faktura bude vystavena měsíčně na základě soupisu skutečně odsouhlasených vykonaných prací, respektive zabudovaných materiálů odevzdaných po ukončení každého měsíce. Objednatel zadrží 10 % z hodnoty faktury bez DPH a zbytek hodnoty uhradí. Úhrada této faktury však neznamená převzetí výkonů.

Toto **zádržné** bude uhrazeno z 50 % po 65 dnech převzetí a odevzdání díla na základě žádosti zhotovitele po odstranění veškerých vad a nedodělků. Zbytek zádržného bude objednavatelem uhrazeno do 65 dní po uplynutí záruční doby na základě písemné žádosti zhotovitele. Před uplynutím záruční doby je toto zádržné splatné do 65 dnů po předložení bankovní záruky znějící na stejnou částku a s platností do konce záruční doby. Bankovní záruku je možno vystavit ihned po předání díla investorovi.

V případě této smlouvy došlo v průběhu realizace zakázky k uzavření dvou dodatků o rozšíření předmětu plnění, čímž se navýšila cena díla, prodloužila se tudíž doba realizace projektu a odhadované náklady na provedení práce vzrostly. Přesto měly tyto změny pozitivní dopad na výsledek hospodaření.

V Tab. 4.2 jsou opět zachyceny celkové plánované náklady, výnosy a výsledek hospodaření, které daná stavební společnost v souvislosti se zakázkou v jednotlivých letech jejího průběhu očekávala.

Tab. 4.2: Vývoj odhadovaných veličin zakázky Most Studenec v tis. Kč

	Rok 2009			Rok 2010	
	2. Q	3. Q	4. Q	1. Q	2. Q
Plán tržeb	32 751	32 751	32 751	36 721	38 134
Plán nákladů	32 751	32 751	32 751	35 221	35 670
Plán VH	0	0	0	1 500	2 464

Zdroj: podniková dokumentace, vlastní úprava

4.1.3 Podobnosti a rozdíly zakázek

Dané vybrané zakázky mají určité společné charakteristiky, což se promítne i do jejich zachycení v účetnictví, ale nalezneme u nich i určité rozdíly.

Podobnosti jsou následující:

- obě zakázky, přestože dle původní smlouvy netrvaly déle než 12 měsíců, přechází z roku na rok, *vážou se tak k více účetním obdobím*;
- u obou zakázek *je schopna společnost vyčíslit jednotlivé náklady a výnosy* vztahující se k zakázce a určit tak výsledek smlouvy, což využijeme při vykazování dle IAS/IFRS, kde použijeme kromě jedné výjimky metodu procenta dokončení;
- obě zakázky můžeme *z hlediska IAS/IFRS* považovat za dlouhodobé kontrakty, neboť jejich výstavba trvá delší dobu a výstavba je technologicky propojená;
- u obou kontraktů se jedná o typ smlouvy *smlouva za pevnou cenu*. V případě první zakázky – Rekonverze plynojemu – se jedná o pevnou cenu za celé dílo, která je doplněna i ustanovením o možném navýšení nákladů, a to v případě méně/více prací a změně DPH či jiných právních předpisů. V případě druhé zakázky – Most Studenec – je stanovena pevná sazba za jednotku výkonu;

- jak u Rekonverze plynojemů, tak i u Mostu Studenec se setkáváme s **dílčími fakturacemi spojenými s předáním** zhotovených částí díla dle smlouvy. Budeme tedy i v případě českého účetnictví moci vykazovat zisk ze zakázek průběžně.

Mezi **rozdíly** naopak můžeme uvést např.:

- skutečnost, že u zakázky Most Studenec se v případě dílčích faktur za dílo objevuje tzv. **zádržné**, čímž si investor drží část peněz pro případ existence určitých vad a nedodělků až do konce záruční doby. Tím je stavební společnost motivována dbát na kvalitu díla, příp. si zajistit bankovní záruku, díky které může podnik zádržné obdržet dříve, než uplyne záruční doba díla;
- **zajištění bankovní garance** v případě zakázky Most Studenec, čímž společnosti každý rok její existence nabíhají s tím spojené finanční náklady, i přestože byla zakázka dokončena;
- a v neposlední řadě rozdíl v případě smluvních stran. Tím, že je zakázka Most Studenec uzavřena se slovenským investorem a cena je tak určena v cizí měně (Euro), bude muset společnost **přepočítávat jednotlivé úhrady směnným kurzem**. Mohou tak vznikat kurzové rozdíly, ať už zisk nebo ztráta, které se společnosti zobrazí ve finančních výnosech, resp. finančních nákladech.

Výše jsme se zaměřili na analýzu jednotlivých zakázek nejmenované stavební společnosti v Ostravě. Následně si rozebereme, jakým způsobem by bylo možné tyto zakázky zachytit prakticky v účetnictví podle přístupů různých podniků.

4.2 Konkrétní účetní řešení v CAS

Tato kapitola je zaměřena na problematiku vykázání dlouhodobých zakázek podle českých účetních předpisů. Zjistíme konkrétně, jak v této oblasti postupují dvě společnosti, jež o dlouhodobých zakázkách účtují, a jejich přístup aplikujeme na zachycení výše vybraných stavebních smluv.

4.2.1 Řešení v dané stavební společnosti

V dané stavební společnosti je vnitropodnikovou směrnicí stanoveno, že hlavní zásadou pro vykazování nedokončené výroby je v návaznosti na kalkulační vzorec účtování nákladů na jednotlivé projekty, které tvoří fakturační celek.

Nedokončenou výrobu podnik oceňuje ve výši skutečných úplných vlastních nákladů, které zahrnují přímé materiálové a osobní náklady, podíl nepřímých nákladů včetně správní režie a finanční náklady. Po přeúčtování režijních nákladů na jednotlivé projekty se vzniklé náklady na příslušném projektu aktivují do nedokončené výroby zápisem na vrub účtu *121 – Nedokončená výroba* s podvojným zápisem na účet *611 – Změna stavu nedokončené výroby*, pokud projekt nebyl ukončen a fakturován v předchozích obdobích.

Směrnicí je také stanoveno, že jestliže je sjednána při **interní dodávce** pevná cena nebo konkrétní míra zisku nebo ztráty, zaúčtuje se případný rozdíl zápisem na vrub účtu *870 – Interní odběratel* a ve prospěch účtu *970 – Interní dodavatel*. Tyto účty se nezapočítávají do kalkulačního vzorce pro výpočet nedokončené výroby a neovlivňují tak její výši.

Fakturovat lze v souladu se smlouvou na základě písemného dokladu o splnění, resp. částečném plnění dodávky nebo montáže. Současně s vystavením konečné faktury nebo jiným ukončením projektu, popř. při převýšení průběžných výkonů nad úplnými vlastními náklady, se provede odúčtování nedokončené výroby opačným zápisem jejího vzniku.

V interní směrnici je dále stanoveno, že se **případná ztráta z projektu** vykazuje jednorázově do nákladů v plné výši v okamžiku zjištění, že k této ztrátě dojde. K tomuto zjištění může dojít např. při pravidelné čtvrtletní aktualizaci operativní kalkulace projektu, při které je zjištěno, že skutečné náklady projektu plus očekávané náklady na dokončení

projektu jsou vyšší než realizační cena dané zakázky. Ztrátu společnost zachytí do nákladů následujícím způsobem:

- účtuje *o tvorbě opravné položky k nedokončené výrobě* ve výši rozdílu prodejní ceny a celkových nákladů, a to maximálně do výše hodnoty aktiva²⁴;
- ve výši zbývající ztráty *vytvoří rezervu na ztrátové smlouvy*.

Přístup této společnosti v souvislosti s možným ziskem v případě dílčí fakturace díla, je dán tvorbou **rezervy na budoucí náklady**, která je součástí ostatních rezerv. Ta je tvořena v případě realizace smlouvy o dílo s dílčí fakturací, kdy je fakturace stanovena k určitým milníkům a kdy jsou skutečné náklady nižší než postupná dílčí fakturace ceny díla. Rezerva je pak vázána na budoucí náklady, které budou vynaloženy v budoucím období v souvislosti s plněním díla. Výše rezervy se stanoví dle následujícího vztahu:

$$R_{BN} = T_S - CN_S \quad (4.1)$$

Kde: R_{BN} je rezerva na budoucí náklady,
 T_S jsou skutečné tržby zakázky,
 CN_S jsou celkové skutečné náklady zakázky.

Jak daná stavební společnost při zachycení vybraných zakázek postupovala a zda byla tato směrnice ze strany stavební společnosti dodržena, zjistíme následně.

²⁴ Hodnota nedokončené výroby daného projektu může být nižší než je očekávaná ztráta, a to např. z důvodu počáteční fáze projektu anebo milníkové fakturace, snižující hodnotu nedokončené výroby.

1) Zakázka REKONVERZE PLYNOJEMU

V Tab. 4.3 je zachycen průběh zakázky Plynojem v jednotlivých kvartálech její realizace.

Tab. 4.3: Skutečnost zakázky Rekonverze plynojemů za jednotlivé kvartály v tis. Kč²⁵

	Rok 2011		Celkem 2011	Rok 2012		Celkem 2012	Celkem projekt
	3. Q	4. Q		1. Q	duben		
Tržby	4 765	20 548	25 313	1 322	897	2 219	27 532
Náklady	4 668	19 576	24 244	1 562	511	2 072	26 316
Tvorba rezervy ²⁶	0	740	740	-740	0	-740	0
Změna stavu NV	0	0	0	0	0	0	0
VH před zdaněním	97	232	329	501	386	887	1 216

Zdroj: podniková dokumentace, vlastní úprava

Společnost sice účtuje o zakázce v měsíčních intervalech, pro účely práce si však vystačíme s kvartálními údaji. Je zřejmé, že stavební společnost účtovala v těchto krocích:

a) Účtování o nákladech

Společnost vždy za adekvátní kalendářní měsíc, příp. čtvrtletí vzhledem k této práci, účtovala o skutečných nákladech, které pomocí analytické evidence dokázala přiřadit k dané zakázce. Při přiřazování se přitom řídila zvoleným kalkulačním vzorcem, kam patří přímé náklady, část režijních nákladů v podobě správní a technologické režie a také finanční náklady. Účtování probíhalo zápisem na vrub nákladového účtu účtové třídy 5 – *Náklady* s podvojným zápisem zpravidla na účet 321 – *Dodavatelé*.

b) Účtování dílčích fakturací

Dalším krokem, který společnost učinila, bylo účtování dílčích fakturací, které byly ujednány ve smlouvě. Tyto fakturace vykazala na vrub účtu 311 – *Odběratelé* se souvztažným zápisem ve prospěch účtu 601 – *Tržby za vlastní výrobky*. Nebudeme brát

²⁵ Případné odchylky jsou dány zaokrouhlováním.

²⁶ Jedná se o tvorbu rezervy na budoucí náklady.

v potaz inkasa faktur od odběratele. Nedošlo by ke změnám ve výsledkovém účtování, jen by se změnila struktura aktiv v rozvaze.

c) Účtování o rozdílu mezi náklady zakázky a tržbami z dílčích fakturací

Tento krok je pro analýzu rozdílů zachycení dlouhodobých zakázek podle odlišných přístupů rozhodující.

Výše bylo uvedeno, že podle podnikové směrnice je o kladném rozdílu mezi náklady a tržbami účtováno jako o nedokončené výrobě zápisem na účet *121 – Nedokončená výroba* a podvojně na účet *611 – Změna stavu nedokončené výroby*. Z Tab. 4.3 však vyplývá, že za žádný kvartál, kdy zakázka probíhala, nebylo o nedokončené výrobě účtováno, měsíčně však ano. O přírůstku nedokončené výroby společnost účtovala tehdy, když vyfakturovala méně, než jaké byly skutečné náklady na odvedenou práci. K jejím úbytkům pak docházelo v případě opačném, kdy byla fakturace odběrateli vyšší, než náklady v daném měsíci. V tomto případě tedy docházelo k úbytkům nedokončené výroby opačným zápisem její aktivace, a to do výše takto vytvořeného zisku, maximálně však do hodnoty existující nedokončené výroby. Zbytek zisku vykázala.

Ve 4. čtvrtletí roku 2011 by však takto vykázaný zisk i po zaúčtování úbytku nedokončené výroby byl příliš vysoký, proto se společnost rozhodla pro tvorbu rezervy na budoucí náklady ve výši 740 tis. Kč, čímž si výrazně snížila vykázaný zisk ze zakázky. O tvorbě rezervy účtovala na vrub účtu *554 – Změna stavu ostatních rezerv* s podvojným zápisem na účet *459 – Ostatní rezervy*.

V měsících následujícího roku 2012 již nedokončenou výrobu nijak nevykazovala dle Přílohy č. 2. Pracovala s již vytvořenou rezervou na budoucí náklady, kterou postupně rozpouštěla opačným zápisem její tvorby. Tvorbou této rezervy a jejím následným rozpouštěním tak společnost rozložila hrubý zisk ze zakázky do obou účetních období.

Na konci zakázky stavební společnost po výše shrnutých krocích docílila nulového stavu nedokončené výroby, nulového stavu rezervy na budoucí náklady a vyčíslila celkový skutečný hrubý zisk ze zakázky ve výši 1 216 tis. Kč. Jak by se dané skutečnosti zobrazily v účetních výkazech podniku, je ukázáno v Příloze č. 3.

2) Zakázka MOST STUDENEC

V Tab. 4.4 je shrnuta skutečnost zakázky Most Studenec za jednotlivé kvartály v letech, kdy probíhala. Opět nebudeme brát v potaz inkasa faktur od odběratele, kterými došlo pouze ke změně struktury aktiv. Kurzové přepočty, ke kterým v této zakázce docházelo, společnost zahrnula do nákladů díla vstupujících do ocenění nedokončené výroby.

Tab. 4.4: Skutečnost zakázky Most Studenec za jednotlivé kvartály v tis. Kč²⁷

	Rok 2009			Celkem 2009	Rok 2010		Celkem 2010	Celkem projekt
	2. Q	3. Q	4. Q		1. Q	2. Q		
Tržby	0	0	1 147	1 147	32 798	4 190	36 988	38 134
Náklady	27	194	2 535	2 756	30 282	2 631	32 914	35 670
Tvorba rezervy ²⁸	0	0	0	0	1 109	-1 109	0	0
Změna stavu NV	27	194	1 183	1 404	-1 405	1	-1 404	0
VH před zdaněním	0	0	-205	-205	1	2 668	2 669	2 464

Zdroj: podniková dokumentace, vlastní úprava

Postup účtování je shodný s výše uvedenými kroky, avšak nalezneme zde několik odlišností.

Na začátku zakázky společnost svoje výkony nefakturovala, neboť nebyl ukončen žádný dilatační celek, za který by mohla fakturu vystavit. Nabíhaly ji tedy pouze náklady, které aktivovala ve stejné výši na účet nedokončené výroby. V posledním čtvrtletí roku 2009 došlo již k dílčím fakturacím, které však nepřevýšily náklady vynaložené v tomto období a společnost tento rozdíl měla zachytit opět na účet nedokončené výroby. Z Tab. 4.4 však vyplývá, že pouze část rozdílu byla aktivována na účet nedokončené výroby a zbytek byl vykázán jako ztráta z projektu.

V následujícím roce bylo během prvního kvartálu vyfakturováno téměř celé dílo, což by způsobilo prudký nárůst zisku. Ten byl proto kompenzován zaúčtováním úbytku nedokončené výroby a z velké části vytvořením rezervy na budoucí náklady. Tato rezerva byla v následujícím čtvrtletí kvůli konečným pracím na projektu rozpuštěna a byl vykázán hrubý zisk ze zakázky.

²⁷ Případné odchylky jsou dány zaokrouhlováním.

²⁸ Jedná se o tvorbu rezervy na budoucí náklady.

Po výše uvedeném zaúčtování opět daná společnost dosáhla nulového stavu účtu nedokončené výroby, nulové výše rezervy na budoucí náklady a vykázala celkový hrubý zisk ze zakázky v částce 2 464 tis. Kč. Účetní výkazy společnosti jsou uvedeny v Příloze č. 3.

Podle mého názoru společnost postupovala při zachycení dané dlouhodobé zakázky v souladu s výše uvedenou směrnicí. Přesto se jí striktně neřídila. Jak bylo uvedeno v Tab. 4.1, v případě první zakázky Rekonverze plynojemu byl původní odhad celkového výsledku smlouvy ztrátový, a proto by společnost měla danou očekávanou ztrátu ihned zachytit do nákladů a vytvořit dle směrnice rezervu na ztrátové smlouvy. To však neučinila.

Řešení stavební společnosti z hlediska tvorby rezervy na budoucí náklady, kterou si snižovala vykazovaný zisk ze zakázky, bude následně zhodnoceno na konci této kapitoly.

4.2.2 Další účetní řešení

Výše jsme zjistili, jaký účetní postup při zachycení dlouhodobých zakázek využívá daná ostravská stavební společnost. Jelikož v ČR není striktně nařízeno, jak by tento postup měl vypadat, uvedeme si přístup i jiné společnosti, která rovněž o dlouhodobých zakázkách účtuje.

V interní účetní směrnici jiného podniku je taktéž stanoveno, že se dlouhodobá zakázka vykáže v rozvahové položce 121 – *Nedokončená výroba* s podvojným zápisem na účet 611 – *Změna stavu nedokončené výroby*.

Touto společností je nedokončená výroba **oceněna** ve výši nákladů zakázky po odečtení dílčí fakturace se zohledněním ziskové marže vztahující se k dílčí fakturaci. Výpočet je tedy prováděn dle výše uvedeného vztahu (3.8). Zisk, příp. ztráta vztahující se k dílčí fakturaci může být vykázán jen v případě, že je splněno dílčí plnění, které je potvrzeno odběratelem a je vyfakturováno v rámci dílčí fakturace a dle interní směrnice ho určíme z výše uvedeného vztahu (3.9).

Shrneme-li si výše uvedené propočty, získáme následující **vzorec pro výpočet stavu nedokončené výroby**:

$$NV = N_V - DF + (DF \cdot \text{marže}) \quad (4.2)$$

Kde: NV je nedokončená výroba,
 N_V jsou náklady dosud vynaložené na zakázku,
 DF je dílčí fakturace.

Tato marže vychází v procentech a je považována za očekávanou. Vypočítáme ji následovně:

$$\text{Marže} = \left(1 - \frac{CPN}{CPT}\right) \cdot 100 \quad (4.3)$$

Kde: CPN jsou celkové plánované náklady,
 CPT jsou celkové plánované tržby.

Pokud dílčí fakturace převyší náklady dlouhodobé zakázky, může se dle směrnice účtovat o **výnosech příštího období**, a to v případě, kdy prokazatelně tržby (procento fakturované ceny) převyšují procento dokončení projektu. Zjištění stavu výnosů příštích období vychází z následujícího vztahu:

$$VPO = PV - N_V - Zi_{DF} (+ Zt_{DF}) \quad (4.4)$$

Kde: VPO jsou výnosy příštího období,
 PV jsou postupná vyúčtování (dílčí fakturace),
 N_V jsou náklady dosud vynaložené na zakázku,
 Zi_{DF} je zisk vztahující se k dílčí fakturaci,
 Zt_{DF} je ztráta vztahující se k dílčí fakturaci.

Výjimky v účtování dlouhodobých zakázek se dle směrnice týkají příjmů příštích období a rezerv na budoucí náklady. O příjmech příštího období (385 – *Příjmy příštích období*) se účtuje jen, když je procento dokončení vyšší než realizované tržby (% fakturované ceny) a toto procento je doloženo protokolem vzájemně odsouhlaseným dodavatelem i odběratelem. Další podmínkou pro účtování o příjmech příštího období je situace, kdy lze prokázat, že zisk, který je účtováním příjmů příštího období vykázán již za dané období, je dostatečně jistý. V tomto případě se účtují výnosy ve výši plánovaného zisku odpovídající procentu dokončení.

Ve výjimečných případech lze pro účtování o převisu výnosů nad náklady dosud vynaloženými na zakázku využít rezervu na budoucí náklady a účtovat tak na vrub účtu 554 – *Změna stavu ostatních rezerv* s podvojným zápisem na účet 459 – *Ostatní rezervy*.

Je-li pravděpodobné, že celkové náklady předmětu smlouvy překročí celkový výnos ze smlouvy, měla by **očekávaná ztráta** být okamžitě uznána jako náklad. Tato očekávaná ztráta se dle vnitropodnikové směrnice opět zachytí jako opravná položka k nedokončené výrobě ve výši brutto hodnoty nedokončené výroby k dané zakázce. V případě, že by očekávaná celková ztráta zakázky převyšovala brutto hodnotu nedokončené výroby k dané zakázce, společnost by rovněž účtovala o tomto rozdílu jako o rezervě na ztráty.

Aplikace přístupu této společnosti na vybrané dlouhodobé zakázky je zobrazena níže.

1) Zakázka REKONVERZE PLYNOJEMU

V Tab. 4.5 jsou zachyceny veškeré údaje, které by společnost na základě její směrnice potřebovala k účetnímu zobrazení dané dlouhodobé zakázky. Opět nebereme v potaz inkaso dílčích faktur od odběratele.

Tab. 4.5: Souhrnné údaje k zakázce Rekonverze plynojemu v tis. Kč²⁹

		Rok 2011		Rok 2012	
		3. Q	4. Q	1. Q	duben
Plán	Plán tržeb	26 300	27 532	27 532	27 532
	Plán nákladů	27 450	27 424	27 054	26 316
	Plán marže v %	-4,4 %	0,4 %	1,7 %	4,4 %
	Plán VH	-1 150	108	478	1 216
Skutečnost	Tržby	4 765	20 548	1 322	897
	Náklady	4 668	19 576	1 562	511
	VH k DF	97	972	-239	386
	Tržby kumulativní	4 765	25 313	26 635	27 532
	Náklady kumulativní	4 668	24 244	25 806	26 316
	VH k DF kumulativní	97	1 069	830	1 216
	% dokončení	17 %	88 %	95 %	100 %
	% fakturované ceny	18 %	92 %	97 %	100 %
	Přepočítaný VH k DF	-208	308	363	754
	Přepočítaný VH k DF kumulativní	-208	99	462	1 216
	Nedokončená výroba	0	0	0	0
	Výnosy příštích období	305	969	367	0
	Rezerva na ztrátu	942	0	0	0

V první části Tab. 4.5 jsou uvedeny pouze plánované hodnoty stavební společnosti k dané zakázce. Důležitý je zde ukazatel očekávané marže zjištěný dle vzorce (4.3), jehož pomocí jsme zjistili přepočítanou výši zisku, resp. ztráty z dílčí fakturace.

Druhá část Tab. 4.5 je zaměřena na skutečné údaje související se zakázkou, o kterých bude společnost účtovat. Průběžným výpočtem, který následně použijeme, je procento dokončení zjištěné dle vztahu (3.1) a procento fakturované ceny zjištěné dle obdobného vztahu s využitím hodnot tržeb. Další položky mimo kumulativních hodnot

²⁹ Případné odchylky jsou dány zaokrouhlováním.

se již zobrazí v účetních výkazech, viz Příloha č. 4. Opět si uvedeme kroky, jakými by společnost účetně postupovala.

a) Účtování o nákladech

Společnost by opět za každý měsíc, příp. čtvrtletí, účtovala o skutečných nákladech, které pomocí analytické evidence přiřadí k dané zakázce dle kalkulačního vzorce. Účtování by probíhalo obdobně jako v prvním účetním řešení ostravské stavební společnosti.

b) Účtování dílčích fakturací

V případě dílčích fakturací by jako v předešlém účetním řešení celou částku vykázala ve prospěch účtu *601 – Tržby za vlastní výrobky* se souvztažným zápisem na účet *311 – Odběratelé*.

c) Účtování o rozdílu mezi náklady zakázky a tržbami z dílčích fakturací

Tento krok se již od předchozího účetní zachycení zakázky liší. V prvním roce, kdy zakázka probíhala, tržby z dílčích fakturací převyšovaly náklady, proto by i tentokrát společnost o nedokončené výrobě neúčtovala. Dle podnikové směrnice se za těchto okolností řídíme pravidlem, že vykážeme pouze část zisku, resp. ztráty odpovídající celkové očekávané marži a tento zisk, příp. ztrátu vztahující se k dílčí fakturaci určíme dle vztahu (3.9). Zbytek dorovnáme pomocí časového rozlišení výnosů.

Toto časové rozlišení použijeme v případě, kdy procento fakturované ceny převyšuje procento dokončení zakázky. Z Tab. 4.5 vyplývá, že toto procento bylo překročeno ve všech kvartálech. Pak by společnost účtovala o výnosech příštího období ve výši vypočítané dle vztahu (4.4), čímž by určitou část výnosů zadržela do dalších období. Účetní zápis by byl proveden na vrub účtu *601 – Tržby za vlastní výrobky* a ve prospěch účtu *384 – Výnosy příštích období*.

d) Účtování dalších skutečností

Další důležitou skutečností, kterou by společnost dle směrnice měla zachytit v účetnictví, je očekávaná ztráta z projektu ve výši 1 150 tis. Kč. Tu plánovala v počátcích zakázky. V tomto případě by podnik okamžitě vykázal tuto ztrátu do nákladů. Vzhledem ke skutečnosti, že dosud nebyla žádná nedokončená výroba vytvořena, neúčtovala by o opravné položce k nedokončené výrobě, ale vykázala by pouze rezervu na ztrátové

smlouvy. Na konci prvního roku však společnost revidovala odhady a očekávala již zisk ze zakázky ve výši 108 tis. Kč, proto by se daná rezerva na ztrátu rozpustila.

2) Zakázka MOST STUDENEC

V Tab. 4.6 jsou opět zachyceny veškeré skutečnosti, které se týkají druhé zakázky Most Studenec bez uvedení inkasa faktur.

Tab. 4.6: Souhrnné údaje k zakázce Most Studenec v tis. Kč³⁰

		Rok 2009			Rok 2010	
		2. Q	3. Q	4. Q	1. Q	2. Q
Plán	Plán tržeb	32 751	32 751	32 751	36 721	38 134
	Plán nákladů	32 751	32 751	32 751	35 221	35 670
	Plán marže v %	0 %	0 %	0 %	4 %	6 %
	Plán VH	0	0	0	1 500	2 464
Skutečnost	Tržby	0	0	1 147	32 798	4 190
	Náklady	27	194	2 535	30 282	2 631
	VH k DF	-27	-194	-1 389	2 515	1 559
	Tržby kumulativní	0	0	1 147	33 944	38 134
	Náklady kumulativní	27	221	2 756	33 039	35 670
	VH k DF kumulativní	-27	-221	-1 610	906	2 464
	% dokončení	0 %	1 %	8 %	94 %	100 %
	% fakturované ceny	0 %	0 %	4 %	92 %	100 %
	Přepočítaný VH k DF	0	0	0	1 387	1 077
	Přepočítaný VH k DF kumulativní	0	0	0	1 387	2 464
	Nedokončená výroba	27	221	1 610	481	0
	Výnosy příštích období	0	0	0	0	0

Účetní postup by byl obdobný jako v případě zakázky Rekonverze plynojemu s tím rozdílem, že u této zakázky v prvním roce její realizace převyšovaly skutečné náklady tržby z dílčích fakturací. Z toho důvodu by společnost neúčtovala o výnosech příštích období, ale vykazala by rozdíl mezi skutečnými náklady a výnosy na účet nedokončené výroby. V průběhu prvního roku by rovněž nevykazala žádný zisk, resp. ztrátu z dílčí fakturace, neboť očekávaný výsledek smlouvy je roven nule.

³⁰ Případné odchylky jsou dány zaokrouhlováním.

Za první kvartál druhého roku již došlo k vyfakturování téměř celé ceny díla. Společnost by vykázala zisk z dílčí fakturace ve výši očekávané marže a zbytek nepřepočítaného zisku z dílčí fakturace by vykompenzovala odúčtováním nedokončené výroby. Stav nedokončené výroby můžeme zjistit také pomocí vztahu (4.2).

V měsíci dokončení zakázky by společnost vykázala opět zisk z fakturace ve výši očekávané marže a došlo by k úbytku zbývajících nedokončené výroby, čímž by se stav tohoto účtu vynuloval. Jak by byly dané skutečnosti zachyceny ve výkazech, je ukázáno v Příloze č. 4.

4.3 Účetní řešení dle IAS/IFRS

Práce se však nezabývá pouze účetním zachycení dlouhodobých zakázek v podmínkách české legislativy, proto v této části uvedeme taktéž přístup vykázání vybraných stavebních smluv dle IAS/IFRS.

Nejprve zaměříme pozornost na první zakázku Rekonverze plynojemu.

1) Zakázka REKONVERZE PLYNOJEMU

Přístup IAS/IFRS se oproti přístupu v ČR značně liší, jak jsme si uvedli v teoretické části této práce. Tato odlišnost se mimo jiné promítne do ocenění zakázky, což pro podnik znamená přehodnotit dosud přiřazené náklady k zakázce a vyloučit ty náklady, které IAS/IFRS neuznává. V případě zakázky Rekonverze plynojemu se toto vyloučení bude týkat nákladů správní režie. Úprava nákladů na zakázku je zachycena v Tab. 4.7.

Tab. 4.7: Úprava nákladů pro vykázání v IFRS v tis. Kč

	2011	2012	Celkem
Skutečné náklady	24 244	2 072	26 316
- Správní režie	673	192	865
Náklady uznané IFRS	23 571	1 880	25 451

Tímto vyloučením správní režie tak podnik vykáže nižší náklady na zakázku, což způsobí nárůst celkového zisku z daného projektu.

Veškeré údaje, které budeme potřebovat k zachycení zakázky v účetnictví dle IAS/IFRS, jsou pak zobrazeny v Tab. 4.8. Tyto údaje jsou pro lepší přehlednost rozděleny do tří částí na plán, výsledkové položky a rozvahové položky. Opět nebereme v potaz inkasa faktur.

Tab. 4.8: Souhrnné údaje k zakázce Rekonverze plynojemu v tis. Kč³¹

	Položky	7/2011	2011	2012	Celkem
Plán	Plán tržeb	26 300	27 532	27 532	-
	Plán nákladů	27 450	27 424	25 451	-
	Plán VH	-1 150	108	2 081	-
Výsledkové položky	N na plán. Ztrátu	1 150	-1 150	0	0
	N na provedenou práci	0	23 571	1 880	25 451
	Kumulované N	0	23 571	25 451	-
	% dokončení	0 %	86 %	100 %	-
	Vykázané tržby	0	23 678	3 854	27 532
	Vykázaný zisk	-1 150	107	1 974	2 081
Rozvahové Položky	Vyúčtováno zákazníkovi	0	25 313	2 219	27 532
	Pohledávka	0	0	0	-
	Odběratelé	0	25 313	27 532	-
	Závazek	1 150	1 635	0	-
	Dodavatelé	0	23 571	25 451	-

Stavební společnost provedla odhad celkových tržeb a nákladů vztahujících se k zakázce a tím dokázala určit, jaký výsledek stavební smlouvy očekává. Vzhledem ke skutečnosti, že byl s investorem uzavřen dodatek ke smlouvě a bylo rozšířeno plnění, celkové plánované tržby vzrostly. Zároveň se průběžně aktualizovaly odhady celkových nákladů vzhledem ke skutečnosti, zda dochází k plnění plánu z hlediska nákladů, zda podnik očekává určité překážky v práci a bude muset např. určitou část výstavby opravit nebo předělat, zda očekává úsporu nákladů atd.

Na počátku zakázky společnost odhadla celkovou ztrátu ze zakázky ve výši 1 150 tis. Kč a stejně jako v ČR je třeba okamžitě tuto očekávanou ztrátu promítnout do nákladů. V IFRS se tato ztráta zachytí v rozvaze jako závazek, resp. nárok zákazníků z dlouhodobých zakázek.

³¹ Případné odchylky jsou dány zaokrouhlováním.

Na konci prvního roku však společnost odhad celkových nákladů na zakázku revidovala, upravila také výši očekávaných tržeb z důvodu dodatku smlouvy a vyčíslila tak plánovaný zisk v částce 108 tis. Kč. Proto by vykázanou ztrátu odúčtovala z nákladů a ze závazku a postupovala by nadále při vykázání zakázky metodou procenta dokončení. To znamená provést výpočet procenta dokončení, v tomto případě je pro výpočet použit vzorec (3.1), a zjistit výši vykázaných tržeb v prvním roce dle vztahu (3.2).

Vzhledem k dílčí fakturaci ve výši 25 313 tis. Kč bude ta samá částka zachycena v položce odběratel a vzorcem (3.4) dopočítáme položku závazek.

V druhém roce, což je poslední rok realizace zakázky, se musí plán rovnat skutečnosti a procento dokončení musí být 100 %. Výši vykázaných tržeb vypočítáme dle vztahu (3.3) a dále dopočítáme a účetně zachytíme zbylé rozvahové položky, přičemž účet závazek, resp. nárok zákazníků z dlouhodobých zakázek musí být roven nule. Účetní výkazy za oba roky realizace zakázky jsou uvedeny v Příloze č. 5.

2) Zakázka MOST STUDENEC

Zachycení druhé zakázky Most Studenec bude analogií předchozího postupu. Nejdříve musí společnost vyloučit náklady, které sice v ČR k zakázce přiřadila, nicméně dle IFRS se uznat nedají. U této zakázky to kromě nákladů na správní režii budou rovněž finanční náklady zahrnující poplatky za zřízenou bankovní garanci a kurzové ztráty, které vznikly společnosti při přepočtu cizí měny, neboť je tato zakázka realizována pro slovenského investora. Kdyby se však finanční náklady týkaly úroků z úvěru, který byl společnosti poskytnut na financování dané zakázky, tyto náklady by byly součástí zakázky, a to ve výši vypočítané a dle podmínek IAS 23 – Výpůjční náklady. Jaké úpravy nákladů musí společnost učinit, je ukázáno v Tab. 4.9.

Tab. 4.9: Úprava nákladů pro vykázání v IFRS v tis. Kč

	2009	2010	Celkem
Skutečných nákladů	2 756	32 914	35 670
- Správní režie	234	3 006	3 240
- Finanční náklady	1	1 306	1 307
Náklady uznané IFRS	2 521	28 602	31 123

Souhrnné údaje k dané zakázce, které by společnost musela vypočítat a vykázat v účetnictví jsou uvedeny v Tab. 4.10. Opět nebudeme počítat s inkasy faktur od odběratele.

Tab. 4.10: Souhrnné údaje k zakázce Most Studenec v tis. Kč³²

	Položky	6/2009	2009	2010	Celkem
Plán	Plán tržeb	32 751	32 751	38 134	-
	Plán nákladů	32 751	32 751	31 123	-
	Plán VH	0	0	7 011	-
Výsledkové položky	N na provedenou práci	0	2 521	28 602	31 123
	Kumulované N	0	2 521	31 123	-
	% dokončení	0 %	7,7 %	100 %	-
	Vykázané tržby	0	2 521	35 613	38 134
	Vykázaný zisk	0	0	7 011	7 011
Rozvahové položky	Vyúčtováno zákazníkovi	0	1 147	36 988	38 134
	Pohledávka	0	1 374	0	-
	Odběratelé	0	1 147	38 135	-
	Závazek	0	0	0	-
	Dodavatelé	0	2 521	31 123	-

U této zakázky společnost odhadovala tržby ze zakázky a související náklady ve stejné výši. Tento nulový výsledek smlouvy tedy byla schopná společnost odhadnout, nejednalo se o tzv. mladé smlouvy nebo nejistý výsledek. Z toho důvodu použijeme pro vykázání daného projektu opět metodu procenta dokončení a budeme postupovat stejně jako v případě zakázky Rekonverze plynového.

V posledním roce realizace Mostu Studenec došlo ještě k uzavření dvou dodatků ke smlouvě a tržby tak výrazně vzrostly, což přispělo ke konečnému vykázání zisku ze zakázky ve výši 7 011 tis. Kč. Jak by se údaje z Tab. 4.10 zobrazily ve výkazech, je ukázáno v Příloze č. 5.

³² Případné odchylky jsou dány zaokrouhlováním.

4.4 Zhodnocení daných řešení

Zaměřme se při analýze uvedených řešení nejprve na účetní řešení vykázání daných zakázek v CAS.

Uvedli jsme si dvě konkrétní řešení v praxi různých podniků, jež o dlouhodobých zakázkách, potažmo nedokončené výrobě, účtují. První účetní řešení daných zakázek je převzato z účetnictví dané ostravské stavební společnosti, která smlouvy uzavřela. Důležitým aspektem jejího účetního zachycení je pro potřeby této práce zejména rozhodnutí o účtování tržeb a případného zisku z dílčí fakturace. Připomeňme si, že tento zisk může společnost vykázat v průběhu zakázky pouze v případě, že se s investorem smluvně dohodla na předání díla po určitých částech nebo celcích, což u obou vybraných zakázek bylo stanoveno. Domnívám se, že snahou stavebních společností by mělo být právě sjednání takovýchto dílčích předávek, čímž společnost docílí průběžného vykazování zisku z projektu. Tímto smluvním ujednáním se tak společnosti alespoň částečně přiblíží řešení dle IAS/IFRS, kde se zisk vykazuje vždy průběžně bez ohledu na to, zda jsou sjednány dílčí předávky díla nebo zda je dílo předáno až jeho úplným dokončením.

Ostravská stavební společnost se rozhodla v případě vykázání zisku z této dílčí fakturace, která je spojena s předáním díla po určitých částech, využít tvorbu rezervy na budoucí náklady. Tvorba rezervy je účtována do nákladů, z čehož vyplývá, že účetní výsledek hospodaření vztahující se k dané zakázce bude nižší. Z daňového hlediska však tvorba rezervy na budoucí náklady, coby ostatní rezervy, není daňově účinná, což znamená, že přestože došlo ke snížení účetního výsledku hospodaření, na daňový základ pro výpočet daně z příjmů právnických osob to nebude mít žádný dopad.

Ve druhém účetním řešení daných zakázek v CAS byl použit přístup jiné společnosti, která rovněž o dlouhodobých zakázkách účtuje. Podle mého názoru se postup této společnosti při zachycení zakázek přibližuje řešení v IAS/IFRS, což je jeho výhodou. Tato společnost si stanovila, že bude sledovat procento dokončení zakázky, jako je tomu v případě IAS/IFRS a pokud by procento vyfakturované ceny bylo vyšší, než je procento dokončení, účtovala by o výnosech příštího období. Oproti předchozímu řešení tak rozdíl mezi vyššími tržbami a nižšími náklady vykáže jako zisk z dílčí fakturace, a to pouze ve výši celkové očekávané marže na zakázce a zbytek zisku zachytí pomocí časového rozlišení výnosů. Tímto postupem tak opět sníží účetní výsledek hospodaření, ale oproti předchozímu řešení, kdy se tento rozdíl účtoval do nákladů, to bude mít dopad i na daňový

základ. Společnost takzvaně zadrží výnosy a zdání je až v okamžiku, kdy budou „zasloužené“, což odpovídá řešení dle IAS/IFRS. Můžeme tak říci, že se toto řešení přibližuje přístupu IAS/IFRS.

Dle IAS/IFRS už takové možnosti pro vykázání zakázek nemáme a musíme se řídit zejména IAS 11. Zakázky jsme vykázali na základě odhadů jejich výsledků, čímž se toto pojetí výrazně od CAS odlišuje. Výhodou postupu dle IAS/IFRS je tudíž zobrazení zaslouženého zisku ze zakázky, podle toho, kolik bylo na projektu odpracováno. Naproti tomu v ČR společnosti zpravidla vykazují takovou výši zisku, resp. ztráty, která je pro ně výhodná, která nezáleží na skutečně provedených nákladech, ale která se odvíjí od výše fakturace. Ale i přesto můžeme, jak bylo ukázáno v druhé variantě řešení, odhady nákladů a výnosů využít i v CAS a zrealnit tak vykazovaný výsledek hospodaření ze smlouvy.

Srovnání vykazovaného hrubého zisku ze zakázky v jednotlivých letech je ukázáno v Tab. 4.11. V IFRS si můžeme všimnout výrazně většího zisku ze zakázky, který je způsoben vyloučením nákladů, jež podle IFRS k zakázce nelze přiřadit. Nicméně i přes tuto skutečnost je zde patrná podobná filosofie a vývoj zisku mezi druhou variantou řešení v CAS, kde jsme účtovali o výnosech příštího období, a řešením dle IAS/IFRS. Tento úsudek vychází z podobného přístupu k vykazovanému zisku, který souvisí s odhadovanými veličinami.

Tab. 4.11: Srovnání vykázaného hrubého zisku ze zakázek v tis. Kč

	Varianty řešení	1. rok	2. rok	Celkem
Plynojem	1. varianta v CAS (rezerva)	329	887	1 216
	2. varianta v CAS (VPO)	100	1 115	1 215
	IFRS	107	1 974	2 081
Most Studenec	1. varianta v CAS (rezerva)	-205	2 670	2 465
	2. varianta v CAS (VPO)	0	2 465	2 465
	IFRS	0	7 011	7 011

Pokud by tedy společnosti chtěly přispět k věrnějšímu zobrazení dlouhodobých zakázek v účetnictví dle českých právních předpisů a modifikovat alespoň částečně úpravu IAS 11 do svého účetního postupu, mohou využít druhou uvedenou variantu řešení v CAS, která dle mého názoru tomuto požadavku odpovídá. Nejen, že jsme v průběhu zakázky vykazovali zisk z dílčí fakturace na základě očekávané marže, ale hlavním pozitivem

bylo účtování zbytku zisku do výnosů příštích období, čímž jsme část tržeb zadrželi do následujících účetních období, kdy se již vztahovaly k odvedené práci. Toto pozitivum reálnějšího zachycení výsledku hospodaření do výkazů samozřejmě nemusí být pozitivem pro všechny společnosti, které mohou mít stanovené různé podnikové cíle. Otázkou je také, zda by takovéto zadržování zdanitelných výnosů nezpůsobovalo problémy při konfrontaci s finančním úřadem, který by jistě ocenil okamžité zdanění dílčích fakturací, jako je tomu v případě použití tvorby rezervy na budoucí náklady.

Dokud však nebudou implementovány ve větší míře standardy IAS/IFRS do české účetní legislativy, zůstane konkrétní řešení vykázání dlouhodobých zakázek v kompetenci jednotlivých podniků, které si ho mohou přizpůsobit svým cílům a požadavkům.

5. ZÁVĚR

Diplomová práce byla zaměřena na problematiku vykazování dlouhodobých zakázek v účetnictví zejména podle mezinárodních účetních standardů, jimiž je tato oblast speciálně upravena, ale rovněž jsme si přiblížili, jak tyto kontrakty zachytit v českém účetnictví, kde se naopak jedná o dosud nepříliš řešenou oblast a účetní úprava tak není jednoznačná.

Práci jsem rozdělila do tří částí. V první části práce byla zpracována základní teoretická východiska vztahující se k mezinárodním účetním standardům a konkrétně také k hlavnímu standardu, který dlouhodobé zakázky upravuje – IAS 11. Pozornost byla věnována rovněž českým účetním předpisům, kterými se české společnosti musí řídit, zejména nedokončené výroby, pomocí které se dlouhodobé zakázky v ČR v účetnictví zachycují.

Ve druhé části jsem se zaměřila na způsoby zachycení dlouhodobých kontraktů v účetnictví jak podle přístupu IAS/IFRS, tak podle českých právních předpisů. Jednotlivé způsoby jsem uvedla na příkladu a v závěru této části jsem přistoupila ke komparaci obou přístupů vykazování dlouhodobých zakázek.

Dospěla jsem k závěru, že podle systému IAS/IFRS je problematika dlouhodobých zakázek poměrně dobře upravena. Stěžejním standardem pro jejich vykazování je IAS 11, kterým jsou určeny jednotlivé metody vykazování nákladů a výnosů ze zakázky, jež vychází z očekávaného výsledku stavební smlouvy (zisk, nulový výsledek, ztráta). Podstatou IAS 11 je v případě ziskové zakázky vykazovat v daném období jen část zisku, a to takovou výši, která se váže k dosud odpracovaným výkonům na zakázce. Jedná se tedy o částku zaslouženou. Dalším pozitivem tohoto přístupu je vykazování zisku průběžně, aniž by zakázka musela být dokončena. Avšak najdeme v tomto přístupu také i nevýhody, a to v souvislosti s vykazováním tržeb na základě odhadů, které by sice měly být co nejspolehlivější, ale některé podniky mohou tuto volnost využít a záměrně zkreslovat odhady a vytvářet tak výsledek, který si představují.

Zjistila jsem, že v podmínkách české legislativy není oblast dlouhodobých kontraktů nijak speciálně upravena a účetní řešení záleží na smluvním ujednání. Z toho důvodu by mělo platit pravidlo, že se zisk ze zakázky vykáže až v období, kdy je zakázka dokončena a dojde tedy k předání a převzetí díla nebo případně v období, kdy probíhá fakturace za dílčí dokončení a předání díla. Není zde souvislost se skutečnými náklady, které byly vynaloženy na zakázku, ale záleží zpravidla na částce, která byla vyfakturována.

V obdobích, kdy by k žádným předávkám nedocházelo a je fakturováno až po konečném zhotovení zakázky, podnik účtuje o nedokončené výrobě, tak aby měly skutečné náklady na zakázku kompenzaci ve výnosech a zisk ze zakázky byl roven nule. U dílčích fakturací však není určeno, jaká část zisku má být vykázána, proto existuje několik variant účetního řešení.

Jako další rozdíly jsem uvedla rozdíly v oceňování, kde je jiný pohled obou systému mimo jiné na správní režii a výpůjční náklady, rozdíly v kombinování a segmentování smluv atd.

Třetí a poslední stěžejní část práce byla zaměřena na vykázání dvou konkrétních zakázek ostravské stavební společnosti. Uvedla jsem dvě konkrétní řešení v praxi různých podniků, jež o dlouhodobých zakázkách dle české legislativy účtují. V této části jsem dospěla k závěru, že podstatným rozdílem mezi uvedenými řešeními v ČR je rozhodnutí o účtování případného zisku z dílčí fakturace.

V případě prvního účetního řešení ze strany ostravské stavební společnosti, která dané kontrakty uzavřela, byla v souvislosti se ziskem z dílčí fakturace využita tvorba rezervy na budoucí náklady, již podnik snižoval účetní výsledek hospodaření vztahující se k dané zakázce. Z daňového hlediska však tvorba rezervy na budoucí náklady není daňově účinná, čímž nemá žádný dopad na daňový základ pro výpočet daně z příjmů právnických osob.

Ve druhém účetním řešení daných zakázek v CAS byl použit přístup jiné společnosti, která rovněž o dlouhodobých zakázkách účtuje. V případě vykázání zisku z dílčí fakturace by se dle přístupu této společnosti zachytil zisk pouze ve výši celkové očekávané marže na zakázce a zbytek zisku by byl účtován pomocí výnosů příštích období. Tímto postupem se tak opět sníží účetní výsledek hospodaření, ale oproti předchozímu řešení to bude mít dopad i na daňový základ. Došlo by k zadržení výnosů, které by se zdánily až v okamžiku, kdy budou „zasloužené“, což odpovídá řešení dle IAS/IFRS. Podle mého názoru se toto řešení přibližuje přístupu IAS/IFRS.

Pokud by tedy společnost chtěla přispět k věrnějšímu zobrazení dlouhodobých zakázek v účetnictví dle českých právních předpisů a modifikovat alespoň částečně úpravu IAS 11 do svého účetního postupu, mohou využít druhou uvedenou variantu řešení v CAS, která dle mého uvážení tomuto požadavku odpovídá. Výsledkem tohoto postupu by bylo zajisté zreálnění vykazovaného výsledku hospodaření ze smlouvy.

Domnívám se, že práce je přínosem pro společnosti, které se s problematikou dlouhodobých zakázek potýkají, a to jak pro společnosti, jež účtují dle české legislativy, tak pro společnosti, které musí vykazovat anebo chtějí vykazovat podle IAS/IFRS. Publikací pojednávajících o zachycení dlouhodobých zakázek v IAS/IFRS je několik, s úpravou této problematiky se však v ČR v odborné literatuře téměř nesetkáme. Proto se domnívám, že práce poskytla vodítko, jak dané zakázky v ČR účetně řešit a společnosti se tak mohou danými postupy inspirovat a zakomponovat je do svého účetního řešení.

Závěrem mohu konstatovat, že dokud však IAS/IFRS nebudou implementovány ve větší míře do české účetní legislativy, zůstane konkrétní řešení vykázání dlouhodobých zakázek v kompetenci jednotlivých podniků, které ho mohou přizpůsobit svým cílům a požadavkům. Existuje tedy volnost ve vykazování výsledku hospodaření, který mohou podniky upravit na výši, jež bude pro ně nejvýhodnější.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

a) Odborné knihy

BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS - Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9.

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3. aktualizované vyd. Brno: Computer Press, a. s., 2011. 327 s. ISBN 978-80-251-3652-2.

International Financial Reporting Standards – part A. London: IASB, 2011. ISBN 978-1-907877-01-8.

International Financial Reporting Standards – part B. London: IASB, 2011. ISBN 978-1-907877-02-5.

JANOUSHKOVÁ Martina; VOJÁČKOVÁ, Helena; ŠRÁMKOVÁ, Alice. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – praktické aplikace*. 1. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, a. s., 2009. 480 s. ISBN 978-80-86716-61-9.

JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2011*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2011. 432 s. ISBN 978-80-247-3427-9.

KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vyd. Praha: VOX, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.

MLÁDEK, Robert. *Postupy účtování podle IFRS*. 1. vyd. Praha: Leges, 2009. 352 s. ISBN 978-80-87212-13-4.

PASEKOVÁ, Marie a Jiří STROUHAL. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) v praktických aplikacích*. 1. vyd. Zlín: Univerzita Tomáše Bati, 2012. 206 s. ISBN 978-80-7454-151-3.

b) Zákony a jiné právní předpisy

České účetní standardy pro podnikatele (ČÚS č. 015 – Zásoby, ČÚS č. 019 – Náklady a výnosy), ve znění pozdějších předpisů

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

c) Internetové zdroje

BOTEK, Radim. *Otazníky kolem stavebních zakázek – věrný a poctivý obraz* [online]. Roedl.com [online]. 2007, duben [cit. 2013-03-12]. Dostupné z http://www.roedl.com/fileadmin/user_upload/Roedl_Czech_Republic/mb/mb0704c.pdf.

ČECH, Vlastimír. *Jak účtovat a oceňovat nedokončenou výrobu* [online]. Stavební-forum.cz. 2007, listopad [cit. 2012-03-15]. Dostupné z <http://www.stavebni-forum.cz/cs/article/10054/jak-uctovat-a-ocenovat-nedokoncenou-vyrobu/>.

ČERNÝ Michal a Lenka KRUPOVÁ. *Dlouhodobé zakázky podle IAS 11 (1. část)* [online]. Účetní kavárna.cz. 2007, květen [cit. 2012-12-12]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d2050v2815-dlouhodobé-zakázky-podle-ias-11/>.

ČERNÝ Michal a Lenka KRUPOVÁ. *Dlouhodobé zakázky podle IAS 11 (2. část)* [online]. Účetní kavárna.cz. 2007, červen [cit. 2013-01-05]. Dostupné z: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d2259v3002-dlouhodobé-zakázky-podle-ias-11/?search_query=%24index%3D337&search_results_page=3.

ČERNÝ, Michal a Lenka KRUPOVÁ. *Dlouhodobé zakázky podle IAS 11 (3. část)* [online]. Účetní kavárna.cz. 2007, červenec [cit. 2013-03-10] Dostupné z [http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d2352v3109-dlouhodobé-zakázky-podle-ias-11/?search_query=\\$issue=4I41&search_results_page=2](http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d2352v3109-dlouhodobé-zakázky-podle-ias-11/?search_query=$issue=4I41&search_results_page=2).

KŘÍŽ, Petr a spol. *IFRS a české účetní předpisy – podobnosti a rozdíly* [online]. Pwc.com. 2009 [cit. 2013-02-05]. Dostupné z http://www.pwc.com/cs_CZ/cz/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf.

LOUŠA, František. *Problémy účtování a oceňování nedokončené výroby* [online]. Daňarionline.cz. 2011, březen [cit. 2013-03-20]. Dostupné z <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d33177v42575-problemy-uctovani-a-ocenovani-nedokoncene-vyroby/>.

SEZNAM ZKRATEK

ČÚS/CAS	české účetní standardy
DPH	daň z přidané hodnoty
IAS	Mezinárodní účetní standardy
IASB	Rada pro Mezinárodní účetní standardy
IFRIC	Výbor pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
N	náklady
Nadace IASC	Nadace výboru pro mezinárodní účetní standardy
NV	nedokončená výroba
SAC	Poradní sbor
SEC	Komise pro cenné papíry a burzy
SIC	Stálý interpretační výbor
SZP	sociální zabezpečení a zdravotní pojištění placené zaměstnavatelem za zaměstnance
US GAAP	americké všeobecně uznávané účetní principy
V	výnos
VH	výsledek hospodaření
VPO	výnosy příštích období

PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- беру на vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35/3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12/4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 26. dubna 2013

.....
Bc. Iveta Müllerová

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha č. 1

Použité účty

Příloha č. 2

Skutečnost zakázek vykázaná v dané stavební společnosti

Příloha č. 3

Řešení zakázek v CAS ve stavební společnosti

Příloha č. 4

Řešení zakázek v CAS, 2. varianta

Příloha č. 5

Řešení zakázek v IFRS